Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 134 del 10 giugno 2008 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Martedì, 10 giugno 2008** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00198 ROMA - CENTRALINO 06 85081

N. 146

MINISTERO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE

DECRETO 7 maggio 2008.

Manuale dei principi e regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni.

S O M M A R I O

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETI, DELIBERE E ORDINANZE MINISTERIALI

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 7 maggio 2008.

Manuale dei principi e regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni.

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Vista la legge 15 marzo 1997, n. 59, concernente la «Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa», che all'art. 17, lettera *d)*, prevede che alla base del processo annuale di predisposizione delle risorse venga preposta, da parte di ciascuna amministrazione, l'attività di valutazione dei costi sostenuti, dei rendimenti conseguiti e dei risultati ottenuti;

Vista la legge 3 aprile 1997, n. 94, riguardante le «Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio» che all'art. 5, comma 1, lettera *h)*, ha previsto l'introduzione di una contabilità economica analitica per centri di costo nell'ambito delle amministrazioni pubbliche;

Visto il decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279, di attuazione della suddetta legge n. 94/1997, concernente «l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato», che al Titolo III, articoli 10, 11 e 12, disciplina il sistema di contabilità economica analitica delle pubbliche amministrazioni, individuandone il Piano dei conti, nella Tabella B allegata allo stesso decreto legislativo;

Visto il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, concernente «Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche», che all'art. 59, comma 1, che recita «le amministrazioni pubbliche individuano i singoli programmi di attività e trasmettono al Ministero del tesoro, bilancio e programmazione economica tutti gli elementi necessari alla rilevazione ed al controllo dei costi», ed il connesso art. 18 del predetto decreto che prevede che «i dirigenti preposti ad uffici dirigenziali di livello generale adottano misure organizzative idonee a consentire la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative»;

Visto il Piano dei conti che costituisce lo strumento di riferimento del Sistema di contabilità economica per centri di costo di cui al suddetto decreto legislativo n. 279/1997, Tabella B, e successive modificazioni e integrazioni;

Considerata l'esigenza di assicurare l'uniformità e l'omogeneità di comportamento nel trattamento delle informazioni economiche da parte delle amministrazioni pubbliche, a partire da quelle centrali dello Stato, anche al fine di poter procedere al consolidamento dei conti;

Visto, in particolare, l'art. 10, comma 1, dello stesso decreto legislativo, che prevede, tra l'altro, che le singole amministrazioni «provvedono alle rilevazioni analitiche (di contabilità economica) riguardanti le attività di propria competenza secondo i criteri e le metodologie unitari previsti dal sistema predetto»;

Ritenuto pertanto, di istituzionalizzare i principi e le regole contabili che presiedono alla formulazione del budget ed alla rilevazione delle voci di costo presenti nel Piano dei conti allo scopo di realizzare un utile riferimento operativo e di immediato utilizzo per tutti gli adempimenti connessi all'applicazione del nuovo sistema contabile da parte degli operatori coinvolti nel processo economico;

Visto il comma 6 dell'art. 10 del predetto decreto legislativo, che prevede che «il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, oggi Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, può apportare integrazioni e modifiche alla suddetta Tabella B» e quindi definire i relativi principi e regole contabili di applicazione;

Visto il decreto ministeriale n. 136587 del 30 dicembre 2002, nel quale sono stati, in prima istanza, stabiliti «I principi e le regole contabili» del Sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni di cui alla Tabella B allegata al decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279;

Visto il decreto ministeriale n. 41368 del 22 aprile 2004, con il quale si è proceduto ad una edizione aggiornata del «Manuale dei principi e delle regole contabili»;

Visti i decreti ministeriali n. 32381 del 6 aprile 2004, e n. 66233 dell'8 giugno 2007, con i quali si è provveduto ad una successiva modifica ed integrazione del Piano dei conti di cui alla Tabella B allegata al decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279;

Considerato che si sono manifestate, anche in relazione alla intervenuta riclassificazione del bilancio dello Stato per missioni e programmi e alla luce delle nuove esperienze maturate in materia, esigenze tali da richiedere una revisione del «Manuale dei principi e regole contabili» al fine di consentire una sua migliore e più puntuale applicazione;

Decreta:

Articolo unico

1. Il Manuale recante «Principi e regole contabili» del Sistema unico di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche previsto dal decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279/1997 viene modificato e integrato nei termini di cui all'allegato 1.

2. Il presente decreto viene pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Roma, 7 maggio 2008

Il Ministro: Padoa Schioppa

ALLEGATO 1

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

ISPETTORATO GENERALE PER LE POLITICHE DI BILANCIO

PRINCIPI E REGOLE CONTABILI

DEL SISTEMA DI CONTABILITA' ECONOMICA DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

3^ Edizione Marzo 2008

PREMESSA

Il presente documento raccoglie ed illustra i principi fondamentali e le regole contabili del Sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni, istituito dal D.Leg.vo n. 279/97 che ha, tra l'altro, modificato la struttura del Bilancio e del Rendiconto generale dello Stato, in attuazione della riforma di cui alla Legge 94/97.

I principi e le regole in oggetto, unitamente alle istruzioni operative dirette agli utenti del sistema, sono stati inizialmente rappresentati nelle circolari emanate dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in occasione degli adempimenti semestrali del Sistema di contabilità economica, a partire dalla circolare n°32/99, relativa alla formulazione del Budget per l'anno 2000.

Successivamente è stata elaborata la prima stesura di un organico *Manuale dei principi e delle regole contabili del sistema di contabilità economica delle Amministrazioni pubbliche*, che è stato pubblicato il 30 dicembre 2002, in allegato al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 136587.

A seguito dell'introduzione di alcune innovazioni procedurali e contabili e dell'avvenuto aggiornamento del Piano dei conti di cui alla Tabella B del D.Leg.vo n. 279/97, è stata pubblicata nel marzo 2004 una seconda edizione del Manuale.

La presente versione, che costituisce la terza stesura del documento, è stata predisposta per tenere conto di ulteriori innovazioni intervenute, e in particolare della nuova classificazione del Bilancio dello Stato per Missioni e Programmi e del nuovo aggiornamento del Piano dei conti.

Le precedenti edizioni del Manuale e le circolari relative al sistema di contabilità economica pubblicate dalla Ragioneria Generale dello Stato sono consultabili in Internet, accedendo alla *home page* del sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze - www.tesoro.it o www.mef.gov.it -, nella sezione dedicata al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, o direttamente all'indirizzo Internet www.rgs.mef.gov.it, nella sezione dedicata alla contabilità economica.

1 PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI

Il sistema di contabilità economica trova il suo riferimento primario nel D.Leg.vo n. 165/2001, sulla "Razionalizzazione dell'organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego".

D.Leg.vo n. 165/2001

Tale norma ha definito, tra l'altro, **la separazione dei compiti di direzione politica da quelli di direzione amministrativa**.

Infatti "*Gli organi di governo esercitano le funzioni di indirizzo politico-amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare* (e a tal fine emanano un'apposita direttiva annuale), ... *e verificano la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti* (art. 4, D. Leg.vo n. 165/2001).

Ai dirigenti, sono stati attribuiti compiti di direzione, di gestione, di spesa, di organizzazione e di controllo, e sono riferite le responsabilità dell'attività amministrativa, della gestione e dei risultati. Per verificare l'efficiente svolgimento delle attività e dei servizi loro affidati, inoltre, "... *i dirigenti generali adottano misure organizzative idonee a consentire la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative* " (art. 18 D. Leg.vo n. 165/2001).

In sede di predisposizione del progetto annuale di bilancio di previsione, è compito specifico dei dirigenti di uffici dirigenziali generali, o equiparati, formulare proposte all'autorità politica di obiettivi e programmi da perseguire, tenendo conto dei costi sostenuti per lo svolgimento delle funzioni e dei servizi istituzionali (art. 14 D. Leg.vo n. 165/2001, art. 17 L. n. 59/97, e art. 4 bis L. n. 468/78).

Per dare compiuta attuazione a tali disposizioni e per rendere compatibile il bilancio pubblico, in primo luogo quello dello Stato, con le nuove esigenze dell'azione amministrativa, è stata espressamente prevista dalla Legge 3 aprile 1997, n. 94, una specifica delega al Governo per l'introduzione nel sistema contabile pubblico di una ***contabilità analitica per centri di costo***. Tale delega è stata resa operativa con il D. Leg.vo 7 agosto 1997, n. 279 – Titolo III, che disciplina il Sistema di contabilità analitica per centri di costo delle pubbliche Amministrazioni ed *i suoi elementi cardine* (*Piano dei conti*, *centri di costo*, *servizi erogati*), correlandone alcuni aspetti

Legge n. 94/1997

D.Leg.vo n. 279/1997

salienti alla riforma del rendiconto generale dello Stato – e in particolare al conto del patrimonio - specificamente prevista nel Titolo IV del medesimo decreto.

Nel processo di formazione del bilancio di previsione il Sistema contabilità economica assume valenza sostitutiva del soppresso criterio della spesa storica incrementale, ponendosi come elemento conoscitivo e di supporto informativo delle esigenze funzionali e degli obiettivi concretamente perseguibili sia per le Amministrazioni, nel loro autonomo processo di costruzione del bilancio, sia per il Ministro dell'Economia e delle finanze (allora del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica), nella sua funzione di coordinatore dei conti pubblici (articoli 3 e 5, lett. g, ed h, della Legge n. 94/1997).

Per quanto riguarda le **Amministrazioni Pubbliche**, in sostanza, il sistema di contabilità economica, in funzione degli obiettivi da perseguire, è uno strumento che:

Strumento di autocontrollo per le Amm.ni centrali

- consente un costante e concomitante monitoraggio dei propri costi di gestione;
- permette un dialogo permanente con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ai fini delle valutazioni connesse con la programmazione finanziaria e con la predisposizione del bilancio annuale di previsione;
- si pone, quindi, come riferimento comune per l'adozione, nell'ambito della autonomia ad esse riconosciuta, di strumenti di rilevazione, verifica e controllo, così come indicato dalla L. n. 59/97 e dal D.Leg.vo n. 286/99, che ha disciplinato il sistema di controlli interni di cui ogni Amministrazione deve dotarsi.

Per il **Ministero dell'Economia e delle Finanze**, invece, il sistema è uno strumento al servizio dello svolgimento dei compiti ad esso assegnati dalla normativa, e che si possono così riassumere:

Strumento di monitoraggio dei costi delle Amm.ni centrali

- analisi, verifica e valutazioni dei costi, delle funzioni e dei servizi istituzionali delle Amministrazioni dello Stato, ai fini della programmazione finanziaria e della predisposizione del progetto di bilancio di previsione, e quindi per consentire la migliore allocazione delle risorse;

- monitoraggio degli effetti delle manovre di bilancio;
- monitoraggio, durante la gestione, dell'andamento della stessa e del raggiungimento degli obiettivi fissati;
- valutazione tecnica dei costi e degli oneri dei provvedimenti e delle iniziative legislative dei settori di pertinenza delle competenti amministrazioni;
- consolidamento dei costi delle Missioni/Programmi dei molteplici organismi pubblici;
- produzione di documentazione conoscitiva a favore degli organi politici (Parlamento) e di controllo.

Il Sistema di contabilità economica analitica ad oggi viene utilizzato dalle Amministrazioni centrali dello Stato, ma l'art. 1, comma 2, del D.Leg.vo n. 165/1997 interessa tutte le Amministrazioni pubbliche[1] .

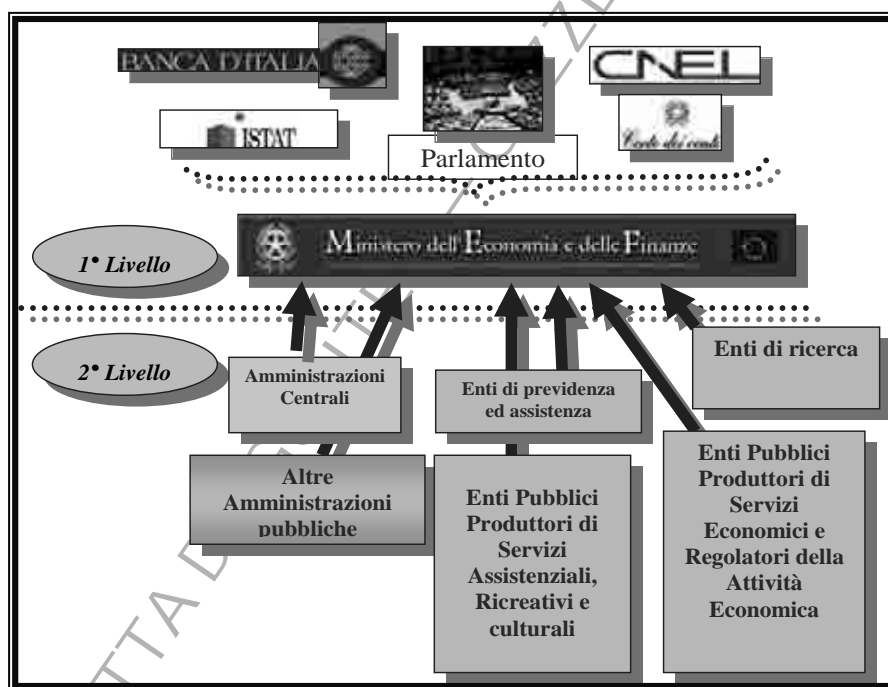



Figura 1: *I soggetti istituzionali coinvolti nel Sistema di contabilità economica*

1 L'art. 1, comma 61 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) prevede "l'introduzione in tutte le amministrazioni pubbliche di criteri di contabilità economica .....".

2 PRINCIPI FONDAMENTALI DELLA CONTABILITA' ECONOMICA

2.1 La contabilità economica e la contabilità finanziaria: le diverse esigenze informative

Il Sistema di contabilità economica consente alle Amministrazioni centrali dello Stato di procedere alla elaborazione del preventivo economico annuale *(Budget)* e della rilevazione, con cadenza semestrale, dei costi sostenuti in fase di gestione.

Sia la formulazione del preventivo sia la rilevazione semestrale dei costi si pongono in stretta correlazione con le fasi che caratterizzano la predisposizione del Bilancio di previsione dello Stato, la gestione e rendicontazione delle spese, come sarà successivamente meglio illustrato (cfr. il paragrafo 3.2).

E' tuttavia importante mettere da subito in rilievo le principali differenze fra il sistema oggetto del presente manuale, a base economica, e la contabilità di Stato, a base finanziaria.

La contabilità finanziaria e le sue fasi

La contabilità finanziaria ha lo scopo fondamentale di regolare giuridicamente i rapporti finanziari tra le amministrazioni ed i terzi, al fine di garantire il rispetto della legalità attraverso un'autorizzazione formale a spendere.

Questa regolazione finisce naturalmente per vincolare anche i comportamenti ed i meccanismi operativi delle amministrazioni stesse, sia a preventivo, con la sequenza temporale e di coinvolgimento dei vari organi tecnici e politici nella fase di predisposizione, discussione ed approvazione del Bilancio, sia durante la gestione, spingendo a perseguire il rigoroso rispetto delle procedure nell'impiego delle risorse finanziarie stanziate.

Figura 2: *Le fasi della spesa*

Le fasi della spesa, secondo la contabilità finanziaria, sono rappresentate nella *figura 2*.

Principio di competenza economica

La contabilità economica, invece, adotta **il principio della competenza economica**, che prende a riferimento il **costo,** vale a dire il valore delle risorse umane e strumentali – beni e servizi – effettivamente utilizzate, anziché la **spesa,** che rappresenta l'esborso monetario legato alla loro acquisizione.

La rilevazione e valutazione delle voci di costo secondo la competenza economica sono regolate dai principi contabili nazionali ed internazionali.

Riferimenti ai principi contabili nazionali ed internazionali

Per quanto riguarda il settore privato, i principi contabili nazionali dei Dottori commercialisti e Ragionieri, infatti, stabiliscono che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano incassi e pagamenti" e l'art. 2423 bis del codice civile, trattando i criteri per la redazione dei bilanci delle società di capitali, stabilisce che "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalle date dell'incasso e del pagamento". Analoghe definizioni si ritrovano nei principi contabili internazionali per il settore privato IAS/IFRS *(International Accounting Standards),* pubblicati dall'IFAC *(Internazional Federation of Accountants – Federazione Internazionale dei contabili)* e ormai largamente adottati a livello internazionale ed europeo, incluso il nostro Paese nel quale sono già obbligatori per le società quotate in borsa.

In relazione al momento in cui un costo deve considerarsi sostenuto, questo coincide con quello in cui:

- è divenuta certa la sua esistenza
- è determinabile in modo obiettivo il suo ammontare.

Il principio della competenza, infatti, si basa sulla certezza giuridica o sulla determinabilità degli importi; un corrispettivo è costo solo nell'esercizio in cui almeno uno di questi elementi obiettivi assume rilevanza.

Per quanto riguarda specificamente il settore pubblico, il principio della competenza economica è alla base della redazione dei Principi contabili internazionali per il Settore Pubblico (**IPSAS**), emessi dal Consiglio internazionale per i principi contabili del settore pubblico (*International Public Sector Accounting Standard Board)* dell'IFAC, che ricalcano nella sostanza gli IAS/IFRS (i corrispondenti principi del settore privato), pur avendo in considerazione le peculiarità del contesto pubblico.

Il principio di base degli IPSAS è che i risultati, a prescindere dalle finalità istituzionali delle singole aziende, debbono essere misurati secondo una logica di *full accrual*, e cioè di competenza economica [2]. Tenuto conto delle specificità dei bilanci pubblici, tuttavia, gli IPSAS prevedono il mantenimento, sia pure in via subordinata, anche di una contabilità finanziaria e, a tale scopo, è stato definito un principio specifico, denominato *cash basis*, che consente di applicare ad un sistema che utilizza la contabilità di cassa le norme previste per un sistema *accrual basis*.

Anche se una applicazione integrale degli IPSAS ai sistemi di contabilità pubblica del nostro Paese non è ancora stata realizzata, il sistema di contabilità economica di cui al presente manuale ne accoglie già l impostazione di base e il principio della competenza economica.

Differenze fra contabilità finanziaria e contabilità economica

Non esiste una correlazione univoca fra le fasi della spesa sopra elencate e il momento in cui si manifesta il costo, in quanto questo dipende dal momento in cui il bene o il servizio acquisito viene impiegato nel processo produttivo, indipendentemente dalla successione degli atti amministrativi di gestione della spesa o dalla erogazione effettiva del pagamento al fornitore. Di norma, comunque, l impegno precede il costo e il pagamento lo segue (a meno di pagamenti anticipati rispetto alla fornitura di beni o servizi, che nella Pubblica Amministrazione si verificano solo in casi eccezionali).

Il principio della competenza economica si applica, nel sistema in oggetto, limitatamente ai costi di funzionamento delle Amministrazioni centrali dello Stato, ossia al valore delle risorse umane e strumentali *(beni e servizi)* direttamente impiegate per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali.

Lo Stato, tuttavia, oltre a finanziare i propri costi di funzionamento, trasferisce, attraverso i Ministeri, ingenti risorse ad altre amministrazioni pubbliche (enti pubblici, enti territoriali), a Stati esteri, alle famiglie o ad istituzioni private.

Si tratta di finanziamenti che lo Stato concede ed ai quali non corrisponde, per le Amministrazioni che li erogano, alcuna controprestazione; tecnicamente tali risorse si trasformeranno in costo solo presso i soggetti riceventi che le utilizzeranno per

---

2 Tratto da L international public sector accounting standard board (IPSASB). Ruolo e progetti Stefano Pozzoli, Azienditalia, Luglio 2006, n. 7.

acquisire beni, servizi, risorse umane, e per questo si parla di costi "dislocati".

Nel Sistema di contabilità economica tali valori coincidono quindi, a preventivo, con i corrispondenti stanziamenti del Bilancio di previsione e a consuntivo con i trasferimenti effettuati.

Il Budget e la rilevazione dei costi, in sintesi, si compongono di:

Costi delle Amm.ni centrali dello Stato

1. **COSTI PROPRI DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI**, ossia la previsione e la rilevazione dei costi effettuata direttamente dai centri di costo delle Amministrazioni centrali dello Stato *(corrispondenti, di norma, alle Direzioni Generali)* con il criterio della competenza economica; i costi possono differire dai corrispondenti valori finanziari da due differenti punti di vista, in particolare:

Disallineamento temporale fra costi e spese

- In sede di Budget il valore delle risorse umane e strumentali da utilizzare nell'anno può non coincidere con l'ammontare delle risorse finanziarie spendibili nello stesso periodo per l'acquisizione delle risorse in oggetto oppure, in sede di consuntivo, il valore dei costi sostenuti può non coincidere con i pagamenti effettuati; in tali casi si parla di **disallineamenti temporali** fra costi e spese.

  Esempi:

  il costo per gli affitti da prevedere per l'anno di Budget è pari al valore annuale dei canoni da corrispondere per i locali in affitto. Il valore corrispondente degli stanziamenti presenti nel Bilancio finanziario può non coincidere con tale costo perché, ad esempio, comprende quanto necessario a saldare il pagamento di canoni di affitto di anni precedenti.

  Quando si acquisiscono beni patrimoniali (quelli destinati ad un utilizzo pluriennale: hardware, autoveicoli, mobilio, immobili di proprietà, ...), nel Bilancio finanziario sono allocate tutte le risorse necessarie all'acquisizione dei beni, mentre nel Budget economico viene inclusa solo la quota di ammortamento annuale, determinata in base alla vita utile presunta del bene, e corrispondente ad una frazione del valore del bene.

Disallineamento strutturale fra costi e spese

- In sede di Budget, le risorse finanziarie spendibili nell'anno per l'acquisizione delle risorse umane e strumentali possono essere allocate nel Bilancio finanziario su una struttura organizzativa diversa da quella che

utilizzerà le risorse stesse (e che prevederà i costi); in sede di consuntivo, i costi sostenuti da una struttura possono corrispondere pagamenti effettuati da un'altra struttura; in tali casi si parla di **disallineamenti strutturali** fra costi e spese.

Esempi:

Le risorse finanziarie per il pagamento delle retribuzioni del personale assegnato in regime comando presso altre amministrazioni dovrebbero essere allocate sul Bilancio finanziario delle Amministrazioni che quel personale utilizza, ma in molti casi gravano sul Bilancio finanziario delle amministrazioni di provenienza, mentre i costi sono allocati sul Budget economico delle amministrazioni riceventi.

Le risorse finanziarie relative al funzionamento generale di una amministrazione (affitti, manutenzioni ordinarie, beni di consumo, ...), in taluni casi sono gestite unitariamente da un'unica struttura mentre i relativi costi sono distribuiti sui centri di costo che utilizzano i relativi beni e servizi.

Costi dislocati

2. **COSTI DISLOCATI (Trasferimenti)**, ossia le risorse finanziarie che lo Stato, attraverso i Ministeri, prevede di trasferire ad altre amministrazioni pubbliche (enti pubblici, enti territoriali), a Stati esteri, alle famiglie o ad istituzioni private; gli importi esposti nel Budget economico, in questo caso, coincidono con gli stanziamenti del Bilancio di previsione finanziario così come gli importi esposti nel consuntivo di fine anno coincidono con i pagamenti effettuati.

Oneri per il finanziamento dello Stato

3. **ONERI PER IL FINANZIAMENTO DELLO STATO**, ossia gli interessi che lo Stato prevede di corrispondere o ha corrisposto nell'anno per il finanziamento dei suoi fabbisogni, attuato prevalentemente con l'emissione di titoli del debito pubblico; tali costi, per la loro natura, non possono essere attribuiti alle singole Amministrazioni e, pertanto, non sono rilevati dai centri di costo interessati; anche in questo caso gli importi esposti nel Budget economico coincidono con gli stanziamenti del Bilancio di previsione finanziario così come gli importi esposti nel consuntivo di fine anno coincidono con i pagamenti effettuati.

Fondi da assegnare

4. **FONDI DA ASSEGNARE**, che in fase di preventivo comprendono i fondi di riserva, i fondi speciali (oneri derivanti da provvedimenti legislativi in corso di

approvazione) ed altri fondi da ripartire. Si tratta di risorse finanziarie la cui destinazione finale sarà stabilita solo al momento della loro assegnazione, in corso d'anno, in base a sopravvenute esigenze gestionali o all'approvazione di provvedimenti legislativi; anche in questo caso gli importi esposti nel Budget economico coincidono con gli stanziamenti del Bilancio di previsione finanziario; i fondi, per loro natura, sono esposti solo in fase di preventivo.

Disallineamento sistemico

Non sono, infine, inclusi nel sistema di contabilità economica le spese per rimborsi e restituzioni di imposte ai cittadini e alle imprese, rimborsi della quota capitale (esclusi gli interessi) dei prestiti contratti dallo Stato e, in genere, per regolazioni contabili e altre poste rettificative del Bilancio finanziario (*in tale caso si può parlare di* **disallineamento sistemico***, perché ad un valore registrato da un sistema non corrisponde alcun valore nell'altro sistema*).

La coerenza logica fra dati di contabilità economica e di contabilità finanziaria

Pur tenendo conto delle differenze sopra illustrate, la previsione e la rilevazione dei costi operata dai centri di costo delle Amministrazioni centrali dello Stato attraverso il sistema di contabilità economica devono essere effettuate in **coerenza** con i dati del bilancio e della contabilità finanziaria dello Stato.

Il rispetto della coerenza implica, in sede di Budget, che le Amministrazioni tengano conto dell'ammontare di risorse finanziarie di cui potranno disporre per finanziare i costi previsti nonché delle indicazioni fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in merito al contenimento della spesa e al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, riducendo, laddove necessario, i costi di natura discrezionale e mantenendo, invece, invariate le previsioni dei costi ritenuti incomprimibili perché legati ad obblighi già assunti dall'Amministrazione o allo svolgimento di funzioni essenziali ed irrinunciabili[3].

3 La circolare n. 7/2008 della Ragioneria Generale dello Stato richiama la necessità di una attenta Programmazione degli oneri legati alle spese ricorrenti ed incomprimibili, al fine di limitare il fenomeno della traslazione di oneri ad esercizi futuri e l'accumulo di debiti pregressi.

2.2 La contabilità economica analitica

Un sistema di contabilità economica viene definito **analitico** quando il costo (valore delle risorse impiegate), oltre che alla natura, è correlato alla struttura organizzativa ed alla destinazione, ossia allo scopo per cui le risorse sono impiegate.
In proposito, il D.Leg.vo n. 279/97 stabilisce che il Sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni rilevi i costi per *natura*, per *responsabilità* e per *finalità*.

Rilevazione per natura

I costi sono rilevati per *natura*, secondo le caratteristiche fisico-economiche degli stessi, sulla base del Piano dei conti.

Rilevazione per responsabilità

Per quanto riguarda la *responsabilità*, il sistema di contabilità economica adotta un Piano dei **Centri di costo**, i cui titolari sono responsabili dell'impiego delle risorse umane e strumentali loro affidate; i centri di costo *sono individuati in coerenza con il sistema dei Centri di responsabilità dell'amministrazione, ne rilevano i risultati economici e ne seguono l'evoluzione, anche in relazione ai provvedimenti di riorganizzazione* (art. 10, comma 4, D.Leg.vo n. 279/97).
I centri di costo corrispondono, di norma, alle strutture organizzative di livello dirigenziale generale.

I **Centri di responsabilità amministrativa** rappresentano, invece, le strutture organizzative di riferimento del Bilancio finanziario e corrispondono, di norma, alle strutture dirigenziali generali di vertice delle Amministrazioni; i loro titolari sono responsabili *della gestione e dei risultati derivanti dall'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali assegnate* (art. 3, comma 3, D.Leg.vo n. 279/97).
Agli stessi titolari, inoltre, ovvero ai *dirigenti responsabili della gestione delle singole unità previsionali di bilancio* , sono riferibili le responsabilità inerenti la formulazione di proposte di bilancio e la definizione di obiettivi e programmi correlati (art. 4-bis, Legge n. 468/78).
Nelle Amministrazioni organizzate su base dipartimentale, di norma, ciascun Dipartimento rappresenta un Centro di responsabilità amministrativa e ciascuna delle Direzioni Generali in cui i Dipartimenti si articolano rappresenta un Centro di costo.
Nelle Amministrazioni organizzate su base direzionale, invece, ciascuna Direzione

Generale rappresenta, di norma, un Centro di responsabilità a cui corrisponde un unico Centro di costo.

Rilevazione per finalità o destinazione

Per quanto riguarda la *finalità* dei costi, infine, a partire dal Budget 2008 trova applicazione la nuova classificazione delle politiche pubbliche di settore per **Missioni** e per **Programmi**, che sarà ampiamente illustrata nel paragrafo successivo.

Di seguito si riporta una rappresentazione grafica delle tre viste adottate dal sistema di contabilità economica analitica dello Stato.

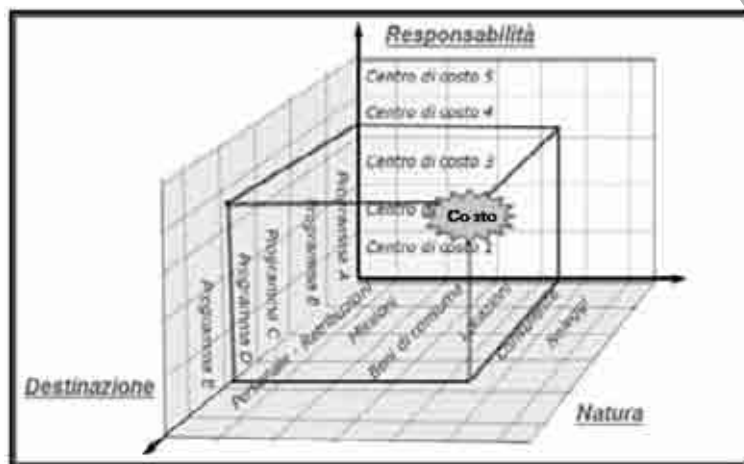



Figura 3: *Le tre viste della Contabilità economica*

2.3 La nuova classificazione per missioni e programmi

Circolare RGS n. 21/2007

La ***Circolare n. 21*** emanata il 5 Giugno 2007[4] dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato ha apportato rilevanti novità nel processo di formazione del bilancio dello Stato.

Al fine di consentire una lettura più chiara e trasparente degli oneri che le Amministrazioni centrali dello Stato sostengono in relazione alle finalità perseguite, la previsione e la rilevazione dei costi e dei fondi finanziari viene effettuata, a decorrere dall'anno 2008, su una nuova classificazione basata su due livelli di aggregazione, costituita da 34 "Missioni" e da 168 "Programmi".

4 La revisione operata è avvenuta a legislazione vigente e con il pieno coinvolgimento delle singole Amministrazioni. La discussione ha preliminarmente coinvolto le Commissioni Bilancio di Camera e Senato, gli Uffici Parlamentari competenti, il Fondo Monetario Internazionale e la Commissione Tecnica per la Finanza Pubblica.

Definizione di Missione

Le **Missioni** sono le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica, costituiscono la rappresentazione politico-istituzionale del bilancio, necessaria per rendere più trasparenti le grandi voci di spesa e per meglio comunicare le direttrici principali di azione. Le Missioni possono essere attribuite ad un singolo Ministero o a più Ministeri, a seconda dell'attuale ripartizione per funzioni, superando l'approccio tradizionale che articola la spesa pubblica secondo l'organizzazione amministrativa del Governo. Ogni Missione si realizza concretamente attraverso più **Programmi**. I 168 Programmi individuati rappresentano aggregati omogenei di attività svolte all'interno di ogni Ministero per perseguire obiettivi ben definiti. Essi sono di norma specifici di ciascuna Amministrazione; in taluni limitati casi, sono condivisi tra più Amministrazioni.

Definizione di Programma

Il Programma trova la base normativa nell'art. 2, comma 2, della Legge 468/78, come modificato dalla Legge n. 94/97, e rappresenta il fulcro della nuova classificazione proposta.

Ogni Programma – che dovrebbe rappresentare un "outcome"[5], o almeno un "output" dell'Amministrazione – si compone dei macroaggregati individuati dal legislatore (nella generalità dei casi, funzionamento, interventi, investimenti), al di sotto dei quali si ripartiscono i Centri di responsabilità che gestiscono il programma e le specifiche risorse. La distribuzione delle risorse ai singoli Dicasteri, dunque, avviene partendo dalle Missioni e dai Programmi per poi congiungersi ai Centri di responsabilità; ogni Ministero avrà in evidenza le Missioni sulle quali è coinvolto, i Programmi di competenza specifica, con riferimento ai macroaggregati di spesa e, nell'ambito di questi ultimi, ai Centri di responsabilità interessati.

Nuova impostazione del Bilancio dello Stato

La nuova classificazione del bilancio comporta una visione differente della spesa delle Amministrazioni: l'attenzione si sposta dal Centro di responsabilità amministrativa, che costituiva nella struttura precedente l'unità previsionale di base di primo livello, agli attuali Programmi. Tale innovazione si pone i seguenti obiettivi:

5 Attività operative volte a perseguire un risultato comune, inteso come impatto dell'azione pubblica sui cittadini e sul territorio; per questo motivo sono di norma esclusivi di ciascuna amministrazione e hanno carattere di dinamicità, possono cioè cambiare nel tempo.

1. rendere **più trasparente** il bilancio, in modo tale che risulti immediatamente chiaro quanto si spende e per fare cosa; questo dovrebbe facilitare e rendere più razionale il processo decisionale del Governo e del Parlamento;
2. aumentare l'attenzione sullo stock delle risorse già allocate con leggi esistenti. La Legge finanziaria dovrebbe individuare le variazioni di risorse (positive o negative), proposte per ogni singolo Programma, rispetto alle risorse già disponibili per le stesse finalità;
3. rendere possibile **una gestione** del bilancio **più flessibile e orientata ai risultati**. Un sistema che lasci quindi più ampia flessibilità ai centri decisionali riguardo all'utilizzo delle risorse, ma che li chiami al contempo ad una maggiore responsabilità e capacità di render conto del proprio operato;
4. offrire **a tutte le Amministrazioni l'opportunità di ripensare la propria organizzazione**, rivedendo gradualmente strutture, responsabilità e sistema di incentivi. I Programmi, infatti, sono stati definiti con riferimento alle attività effettivamente svolte, non alle strutture esistenti all'interno dei Ministeri.

Il Sistema unico di contabilità economica analitica, che già nasceva come strumento di rilevazione dei costi per "destinazione" attraverso le rilevazioni dei costi per *Missioni Istituzionali*[6], consentirà attraverso la nuova classificazione un più agevole confronto tra l'utilizzo delle risorse finanziarie stanziate ed i costi sostenuti dalle strutture organizzative dei Dicasteri per l'attuazione dei programmi pubblici. La nuova classificazione costituisce pertanto un primo importante passo verso l'integrazione tra i sistemi di contabilità finanziario ed economico.

La definizione dei Programmi sottostanti le nuove Missioni ha visto il pieno coinvolgimento delle Amministrazioni interessate da parte della Ragioneria Generale dello Stato, che si è avvalsa delle preesistenti *Missioni istituzionali* e delle sottostanti attività censite ai sensi del D.Lvo 279/97 (Servizi).

6 Le *missioni istituzionali*, adottate fino alle previsioni 2008, costituivano il quarto livello della classificazione funzionale per funzioni obiettivo, articolata su sei livelli e basata sulla classificazione internazionale delle funzioni di Governo COFOG (acronimo inglese di Classification of Functions of Governament, ed è una classificazione adottata in sede OCSE).

Per continuare a garantire la coerenza della classificazione funzionale delle spese dello Stato con i criteri utilizzati dalla contabilità nazionale e per consentire il confronto dei dati del nostro Paese con quello degli altri in sede europea, la Ragioneria Generale dello Stato ha avviato, con l'Istituto Nazionale di Statistica, un'attività volta a stabilire i criteri di raccordo fra i nuovi Programmi e le Classi (3° livello) della COFOG.

Nella figura 4 si rappresenta sinteticamente la relazione fra la preesistente classificazione funzionale per funzioni obiettivo e la nuova classificazione per Missioni e Programmi.

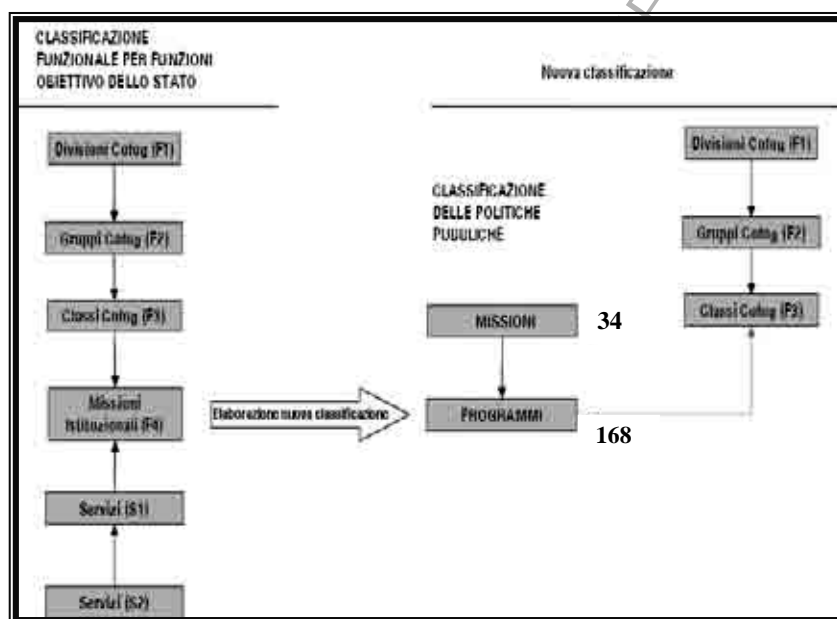



Figura 4: Classificazione funzionale – Classificazione Missioni/Programmi

3. LA PROGRAMMAZIONE NELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI DELLO STATO

3.1 Dalla pianificazione strategica alla programmazione economico-finanziaria

Processo di programmazione nelle P.A.

Nelle Amministrazioni Centrali dello Stato la formulazione del preventivo economico (Budget) realizzato attraverso il sistema di contabilità economica deve essere visto come parte di un più ampio processo di programmazione che, partendo dalla pianificazione strategica, contempli la quantificazione delle risorse umane e strumentali da impiegare per la realizzazione degli obiettivi prefissati insieme alla definizione delle risorse finanziarie necessarie.

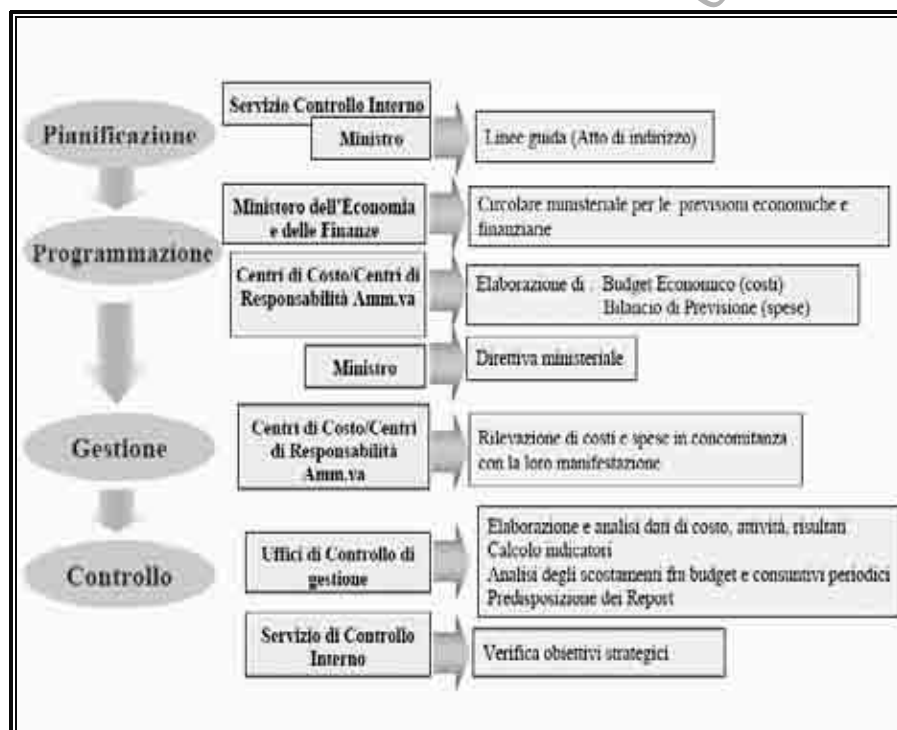



Figura 5: *Il processo di programmazione e monitoraggio nella P.A.*

Tale processo, che persegue il fine generale di una corretta programmazione e gestione delle risorse pubbliche, coinvolge sia gli organi politici sia gli organi amministrativi dello Stato attraverso una integrazione di programma di governo,

pianificazione strategica e programmazione economico-finanziaria. L'attuazione del ciclo integrato si sviluppa attraverso diverse fasi:

1. **Definizione delle priorità politiche** da parte del Ministro che le stabilisce con proprio atto di indirizzo, specificando e integrando le scelte programmatiche del Governo, nel contesto dei compiti dell'amministrazione. Le priorità politiche devono guidare le scelte relative all'allocazione delle risorse e devono essere, quindi, determinate e condivise prima della definizione del Documento di Programmazione Economico - Finanziaria, che dovrà contenerle in modo che trovino traduzione anche nella Legge finanziaria.

   L'atto di indirizzo del Ministro (linee guida), trasmesso ai titolari dei Centri di responsabilità, consente loro, sulla base delle priorità politiche dell'Amministrazione di appartenenza, di procedere alla programmazione economico-finanziaria ed all'allocazione delle risorse in sede di formazione di bilancio.

   Il SECIN[7] verifica in particolare la coerenza tra le priorità politiche del Ministro e le priorità indicate nella Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri nel contesto della missione dell'amministrazione e comunica i risultati agli uffici del Ministro per l'attuazione del programma di Governo.

2. **Programmazione economico–finanziaria** i titolari dei Centri di responsabilità delle singole amministrazioni elaborano una proposta di obiettivi strategici finalizzati a realizzare le priorità politiche indicate dal Ministro con l'atto di indirizzo; priorità politiche, contesto, obiettivi e indicatori scelti per misurarli sono quindi rappresentati in un documento specificamente previsto dalla Legge n. 94/97 – **Note preliminari di accompagnamento agli stati di previsione della**

---

7 SECIN è l'acronimo di Servizio di controllo interno (previsto dall'art. 6 del D.Leg.vo n. 286/1999). L'azione di indirizzo dei SECIN è svolta dal Comitato Tecnico Scientifico per il Coordinamento in materia di valutazione e controllo strategico nelle Amministrazioni dello Stato (art. 7 del D.Leg.vo n. 286/1999).

spesa[8]. Le previsioni economiche e le previsioni finanziarie, quindi, sono costruite a partire dalle priorità politiche e dai correlati obiettivi strategici, formulati nell'ambito del processo di pianificazione strategica. Sono previsti due diversi aggiornamenti di obiettivi e indicatori, collegati alle diverse fasi di predisposizione e presentazione al Parlamento della manovra di bilancio. Il SECIN collabora con i titolari dei Centri di responsabilità nella elaborazione degli obiettivi verificando la loro coerenza con le priorità politiche. Il SECIN, inoltre, costruisce un quadro complessivo per l'intera amministrazione degli aggiornamenti apportati dai titolari dei Centri di responsabilità, che vengono in seguito comunicati al Ministro.

Il Ministro, infine, entro dieci giorni dalla pubblicazione della Legge di bilancio emana la direttiva generale per l'attività amministrativa e la gestione, ai sensi dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo n. 165 del 2001. La direttiva, consolidando le proposte dei titolari dei Centri di responsabilità, assegna ai dirigenti generali gli obiettivi strategici da conseguire per realizzare le priorità politiche stabilite all'inizio del processo, tenendo conto delle risorse disponibili approvate dal Parlamento. La direttiva specifica, inoltre, i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e valutazione della sua attuazione.

Il SECIN trasmette la direttiva al Comitato tecnico scientifico per il controllo

8 Previste dall'art. 4 della Legge 468/78. Nella circolare n. 21 del 5 giugno 2007 viene definito il contenuto da inserire all'interno della Nota preliminare: le **priorità politiche** e gli **obiettivi** dell'Amministrazione. Le *priorità politiche* devono essere indicate da ciascun Ministro sulla base delle scelte programmatiche di politica economica del Governo che tengono conto dello scenario macroeconomico e istituzionale. Tali scelte troveranno formalizzazione primariamente nell'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche, nel Documento di programmazione economica-finanziaria (DPEF) e successivamente nei disegni di legge di bilancio e finanziaria. Gli obiettivi definiti da ciascun Ministro, supportato dai Servizi di controllo interno (SECIN), su proposta dei titolari dei Centri di responsabilità amministrativa, devono essere rappresentativi delle politiche pubbliche di settore di interesse del Ministero, coerenti con le priorità contenute nell'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche e determinati all'interno dei programmi dell'amministrazione. Gli stessi, inoltre, devono essere definiti, in termini di output o di outcome da realizzare e devono tenere conto della ripartizione in centri di responsabilità dell'Amministrazione, i cui titolari sono responsabili della gestione e dei risultati derivanti dall'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali assegnate.
La valutazione del raggiungimento di tali obiettivi deve avvenire tramite degli indicatori di efficienza ed efficacia.

strategico nelle amministrazioni dello Stato[9].

2. **Monitoraggio dell'attuazione della direttiva,** che ha lo scopo di rilevare il grado di realizzazione degli obiettivi indicati nella direttiva. Esso mira anche a rilevare eventuali necessità di modifica degli obiettivi stessi. Il monitoraggio della direttiva consiste in:
   - un *monitoraggio intermedio*, che viene effettuato in periodi infra-annuali e si inquadra nel più ampio processo di valutazione e controllo della spesa pubblica;
   - un *monitoraggio finale*, che avviene alla fine dell'esercizio ed è finalizzato a rilevare il grado di conseguimento degli obiettivi effettivamente conseguiti nel corso dell'anno[10].

Tutto il processo descritto si basa sulla applicazione di un ciclo che parte dalla individuazione delle finalità e dalla assegnazione delle risorse finanziarie alle amministrazioni per perseguirle (*input "finanziari"*), prosegue con l'acquisizione delle risorse umane e strumentali da impiegare nel processo gestionale (input fisici), arriva alla erogazione di beni e servizi a cittadini, imprese e ad altre pubbliche

---

9 Il Comitato tecnico scientifico è collocato presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per l'attuazione del programma di Governo, ed ha le seguenti attribuzioni:
- assicura la coerenza tra il programma di Governo e la pianificazione strategica dei Ministeri;
- promuove l'utilizzo di metodologie e strumenti comuni per la pianificazione strategica delle amministrazioni dello Stato;
- elabora strumenti per migliorare il collegamento fra gli obiettivi strategici e l'allocazione e l'uso delle risorse nelle amministrazioni;
- elabora proposte per la progressiva integrazione tra il processo di formazione del bilancio ed il processo di pianificazione strategica delle amministrazioni dello Stato.

10 Ai sensi dell'art3, comma 68, della legge n. 244/07 (legge finanziaria 2008), i SECIN effettuano, in base alle linee guida trasmesse dal Comitato tecnico scientifico entro il 15 gennaio, una istruttoria sullo stato di attuazione della direttiva con riguardo ai risultati conseguiti, in relazione alle risorse assegnate e agli indicatori individuati, sullo stato di conseguimento degli obiettivi, sulle linee di intervento individuate per migliorare efficacia efficienza ed economicità, sugli adeguamenti normativi opportuni e sugli interventi di razionalizzazione delle strutture necessari. Tali istruttorie sono poi utilizzate da ciascun ministro per compilare una relazione sullo stato della spesa, che viene trasmessa alle commissioni parlamentari competenti per materia entro il 15 giugno. Il monitoraggio finale viene effettuato all'interno delle Amministrazioni, dai SECIN. Un ruolo di monitoraggio esterno è affidato anche alla Corte dei conti che, ai sensi dell'art. 3, comma 70, della legge n. 244/07 (legge finanziaria 2008), nella relazione annuale al Parlamento sul rendiconto generale dello Stato esprime valutazioni sullo stato della spesa, dell'efficienza dell'allocazione delle risorse, sul grado dell'efficienza dell'azione amministrativa, con riferimento alle Missioni ed ai Programmi in cui si articola il bilancio dello Stato e tenendo conto delle relazioni sullo stato della spesa di cui al comma 68.

amministrazioni (*output)* e si conclude con il dispiegarsi degli effetti finali sull'economia e sulla società delle azioni intraprese (*outcome).*

L' applicazione del ciclo descritto richiede:

- l'utilizzo di una classificazione atta a rappresentare, nel bilancio e negli altri documenti di finanza pubblica, le finalità e i programmi generali dell'azione di Governo;
- la definizione, all'interno di ogni amministrazione, degli obiettivi in cui tali programmi possono essere declinati;
- l'individuazione e l'applicazione, a vari livelli, di indicatori di performance per la misurazione di efficienza, efficacia ed economicità.

Indicatori di performance

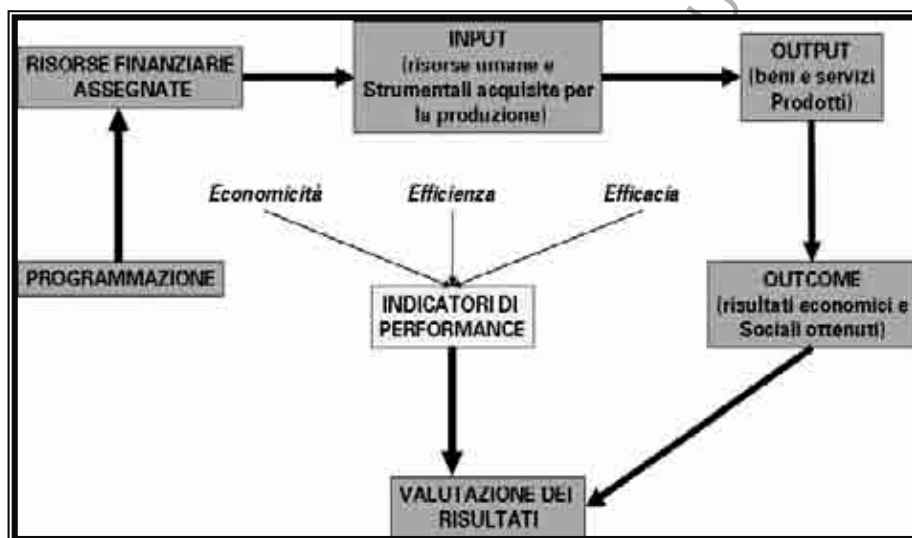



Figure 6: *Gli indicatori di performance*

Gli indicatori, in particolare, dovrebbero essere costruiti con lo scopo ultimo di determinare il grado di raggiungimento del principale obiettivo della pubblica amministrazione: **l'efficacia sociale.**

Al fine di misurare l'efficacia sociale raggiunta, occorre determinare:

1) il rapporto tra le risorse finanziarie assegnate (input finanziari) e gli output, ossia i servizi resi alla collettività (efficienza economica);
2) il rapporto fra risorse finanziarie assegnate (input finanziari) e gli input

tecnici acquisiti con le stesse, composti principalmente da risorse umane e strumentali (economicità);

3) il rapporto tra gli input tecnici e gli output (efficienza tecnica);
4) il rapporto tra input ed outcome per misurare il livello di efficacia tecnica.

Se si rapportano, infine, gli output con i risultati sociali ottenuti (outcome) si è in grado di determinare il livello di efficacia sociale.

All'interno del processo descritto il **sistema di contabilità economica analitica** si pone, quindi, come **strumento conoscitivo e di supporto** sia nella fase di definizione degli obiettivi perseguibili e nell'elaborazione delle previsioni finanziarie delle Amministrazioni centrali dello Stato sia nella fase di monitoraggio del raggiungimento degli stessi.

Allo stato attuale il sistema raccoglie ed elabora costi ed Anni Persona per natura, centri di costo e Programmi, attraverso i quali si possono calcolare alcuni indicatori "economici", quali:

- indicatori di struttura dei costi, che misurano l'incidenza delle singole nature di costo sul totale dei costi attribuiti ad una Amministrazione, ad un Centro di costo o ad un Programma (ad es. incidenza % del costo per retribuzioni sul totale dei costi di una Amministrazione), utili per valutare e analizzare il diverso consumo di risorse rispetto alle strutture organizzative o alle finalità da queste perseguite;
- costi per unità di personale impiegato (ad es. costo medio delle retribuzioni per Anno Persona), utili per fare confronti fra Amministrazioni, fra Programmi o fra centri di costo all'interno di una stessa Amministrazione (*benchmarking).*

Nelle richiamate Note Preliminari di accompagnamento alle previsioni finanziarie, invece, sono presenti indicatori di "performance" calcolati utilizzando anche informazioni di natura extracontabile (ad es. numero di pratiche evase, numero di metri quadri occupati, numero di scuole, numero di uffici, …..).

3.2 Il ciclo di programmazione e controllo della contabilità economica

Il Sistema di contabilità economica si caratterizza per il confronto sistematico tra gli obiettivi prefissati ed i risultati raggiunti, in quanto consente la verifica periodica, nel corso dell'esercizio, dell'aderenza fra quanto previsto e l'effettivo andamento della gestione ponendosi in via strumentale all'esercizio del controllo di gestione.

Secondo questa logica il ciclo si sviluppa in tre momenti fondamentali: la fase di ***programmazione***, nella quale vengono definiti gli obiettivi e si programmano le risorse, le azioni ed i tempi necessari per realizzarli (budget); la fase di ***gestione***, nella quale vengono rilevati gli eventi al momento del loro manifestarsi; la fase di ***controllo***, nella quale, con cadenze periodiche infrannuali, si verifica che la gestione sia svolta in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Programmazione
Gestione
Controllo

Al termine della gestione, infine, si rappresentano i costi sostenuti nell'anno di riferimento e si effettua la connessa operazione di riconciliazione, attraverso la quale, "*al fine di collegare il risultato economico scaturente dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese risultante dal rendiconto generale dello Stato*", sono "*evidenziate le poste integrative e rettificative che esprimono le diverse modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione*" (art. 11 del D.Leg.vo n. 279/97).

Riconciliazione

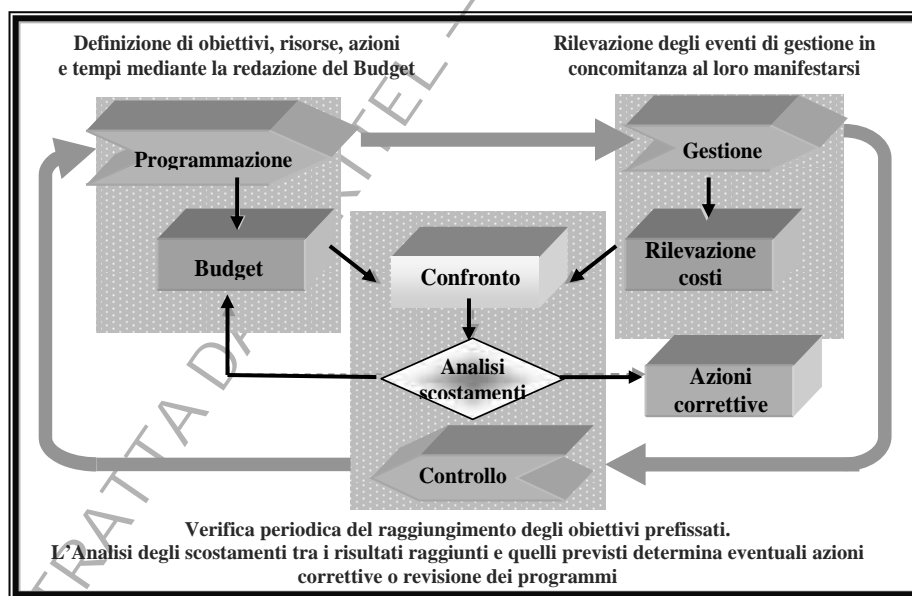



Figura 7: *Ciclo di programmazione e controllo*

La fase di **PROGRAMMAZIONE**, che dal punto di vista economico trova espressione nella **formulazione del budget**, si svolge in tre momenti successivi:

- budget proposto, formulato insieme alle proposte di bilancio di previsione per l'anno successivo predisposte dalle Amministrazioni; il budget proposto rappresenta gli obiettivi iniziali posti dalle singole Amministrazioni e le connesse esigenze in termini di risorse umane e strumentali;
- budget presentato, formulato insieme alla presentazione in Parlamento, da parte del Governo, del progetto di Legge di bilancio per l'anno successivo; il budget presentato è il frutto della mediazione fra obiettivi delle Amministrazioni e le esigenze di rispetto dei limiti posti dalla politica economica e di bilancio;
- budget definito, viene formulato al termine della fase di discussione parlamentare del disegno di Legge di bilancio, e ne recepisce le indicazioni in termini di obiettivi da perseguire e di limiti di risorse finanziarie utilizzabili.

La fase di **GESTIONE**, nel Sistema di contabilità economica, si compone di due adempimenti:

- la rilevazione dei costi del 1° semestre;
- la rilevazione dei costi del 2° semestre.

La fase di **CONTROLLO**, nell'ambito della quale:

- si analizzano gli scostamenti fra costi rilevati nel 1° semestre e obiettivi fissati nel budget iniziale, e ciò al fine:
  - di decidere eventuali azioni correttive da intraprendere per raggiungere gli obiettivi fissati nel budget iniziale;
  - di procedere ad una riformulazione parziale degli obiettivi stessi attraverso la **revisione del budget** del 2° semestre dell'anno in corso, che è finalizzata alla redazione del Budget rivisto;
- si analizzano, dopo la rilevazione dei costi del 2° semestre, gli scostamenti fra costi rilevati nell'anno concluso e obiettivi fissati nel budget iniziale e nel

budget rivisto, anche al fine di pervenire ad una migliore formulazione del budget per l'anno successivo.

Nel ciclo di programmazione e controllo, sopra descritto e rappresentato nella figura 7, l'analisi degli scostamenti è una fase propedeutica alla esecuzione di azioni correttive, volte ad eliminare eventuali errori o anomalie, consentendo di raggiungere gli obiettivi prefissati in fase di programmazione.

Per quanto riguarda i ruoli che intervengono nella formulazione dei costi in fase di budget e in fase di consuntivazione occorre tenere presente che:

- le rilevazioni economiche rappresentano obiettivi e programmi di tutte le strutture che fanno capo ad un Centro di responsabilità amministrativa;
- tali strutture, identificabili con i Centri di costo, sono responsabili dell'impiego di risorse umane e strumentali, cioè dei costi;
- il Centro di responsabilità amministrativa è, invece, responsabile sia dell'impiego di risorse umane e strumentali (cioè dei costi) sia di quelle finanziarie;
- in sede di programmazione, i titolari dei Centri di responsabilità amministrativa devono coordinare la formulazione del budget dei centri di costo sottostanti, e costruire, in coerenza con questi budget, le relative previsioni finanziarie;
- a tale fine gli stessi responsabili si avvalgono delle informazioni relative ai costi sostenuti dai centri di costo sottostanti nei periodi precedenti;
- i Centri di responsabilità amministrativa partecipano, dunque, anche alla rilevazione dei costi effettuata dai centri di costo sottostanti, sia per coordinare le relative operazioni sia per collegare i costi sostenuti nell'esecuzione di programmi ed obiettivi all'esborso di risorse finanziarie affidate agli stessi Centri di responsabilità.

Nel Sistema di contabilità economica i centri di costo costituiscono il livello minimo di imputazione e trasmissione dei dati economici; i titolari dei Centri di responsabilità amministrativa nel tempo hanno assunto ruoli sempre più rilevanti, quali:

- la possibilità di visualizzare i dati economici riferiti ai centri di costo sottostanti e monitorarne il processo di raccolta;
- il compito di imputare e trasmettere al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato le informazioni necessarie ad effettuare la riconciliazione fra costi e spese, come sarà illustrato nella apposita sezione del presente manuale.

Tali funzioni assumono particolare rilevanza nelle amministrazioni organizzate su base dipartimentale, nelle quali i titolari dei Dipartimenti rappresentano i titolari dei Centri di responsabilità amministrativa, mentre i titolari delle strutture dirigenziali di livello generale sottostanti corrispondono ai centri di costo.

Di seguito si rappresentano schematicamente le fasi di contabilità economica sopra descritte, per un generico anno n, e i connessi adempimenti, affiancandoli agli adempimenti della contabilità finanziaria.

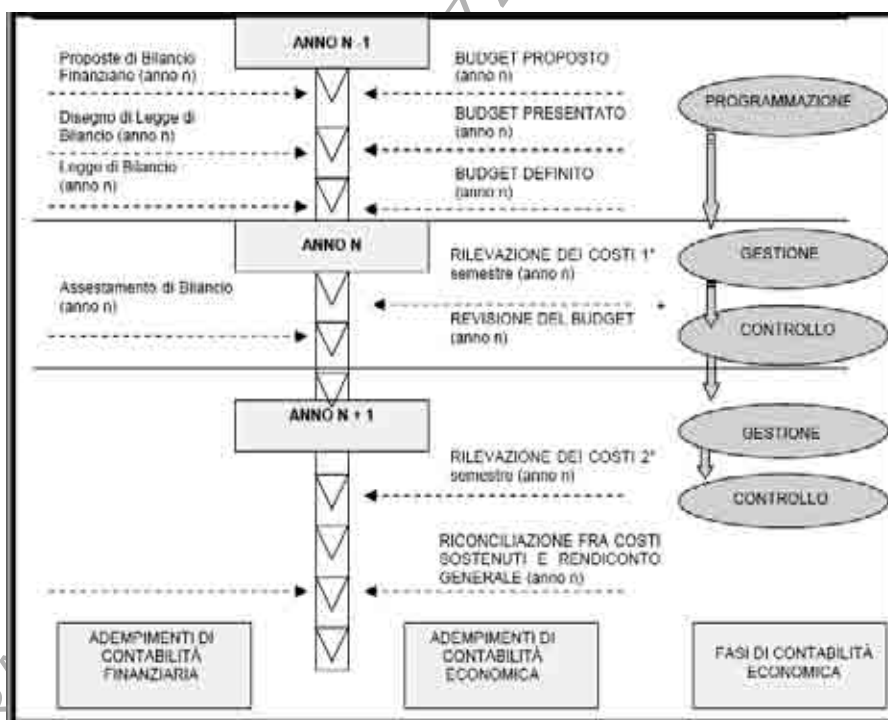



Figura 8: *Fasi di contabilità economica e di contabilità finanziaria*

4 L'ATTRIBUZIONE DEI COSTI NEL SISTEMA DI CONTABILITA' ECONOMICO ANALITICA

4.1 I concetti di costo diretto ed indiretto

Nel definire le modalità di attribuzione dei costi ai centri di costo ed ai Programmi occorre, preliminarmente, verificare il rapporto che lega il costo alle due diverse letture definite in precedenza, ovvero per struttura (Centro di costo) e per destinazione (Missione- Programma), distinguendo i **COSTI DIRETTI** dai **COSTI INDIRETTI.**

Costi diretti ed indiretti

Un costo è **diretto** rispetto ad un Programma o ad un Centro di costo, quando esiste un collegamento molto stretto fra lo svolgimento delle attività e l'utilizzo della relativa risorsa. Vi deve essere in sostanza una correlazione immediata e misurabile fra le risorse umane, tecniche e strumentali e il Programma, ed il relativo utilizzo deve dipendere, in termini di quantità e di costo, dal responsabile del Centro di costo; molto spesso si tratta di risorse direttamente acquisite e gestite dalla struttura che le utilizza, ma in alcuni casi l'acquisizione può avvenire anche centralmente *(come per alcune categorie di beni di consumo, acquisite dal consegnatario ma assegnate direttamente ad un centro in base alle sue richieste ed esigenze).*

Un costo, al contrario, è **indiretto** rispetto ad un Programma quando esiste un basso grado di collegamento tra l'utilizzo di una risorsa e lo svolgimento delle attività che fanno parte del Programma stesso. Relativamente al Centro di costo, vi è un'attribuzione indiretta quando l'utilizzo delle risorse non è immediatamente correlabile al centro stesso, in quanto il loro impiego, in termini di quantità e di prezzo unitario, non dipende, o dipende solo in parte, dal responsabile del Centro di costo. Si tratta, di solito, di risorse acquisite e gestite da un altro centro; nelle Amministrazioni pubbliche l'insieme di tali oneri rappresenta, generalmente, i c.d. costi comuni di Amministrazione (*affitti, utenze, manutenzioni ordinarie, etc...).*

Ad esempio, i costi relativi all'utilizzo di mezzi di intervento e di soccorso utilizzati in attività di protezione civile possono essere considerati, per il relativo Programma, costi diretti; il costo per l'utilizzo, da parte di un Centro di costo, di mobili ed arredi d'ufficio si può considerare indiretto rispetto ai Programmi svolti dal centro in quanto non direttamente riferibili a nessuno di essi in particolare.

Flessibilità dei concetti di Costo diretto ed indiretto

I concetti di costo diretto e indiretto sono **flessibili** sia rispetto al Centro di costo che rispetto al Programma, in quanto:

- non sono strettamente legati alle nature di costo *(ad esempio, si possono utilizzare consulenze tecniche esterne per l'attuazione di uno specifico Programma, ed in questo caso i relativi costi sono considerabili diretti per il Programma stesso, mentre ci si può avvalere di consulenze tecniche esterne per produrre uno studio che sarà utilizzato per lo svolgimento di attività che rientrano in molteplici Programmi, ed in questo caso i costi connessi saranno indiretti rispetto ad ognuno di essi)*;
- uno stesso costo può essere considerato diretto rispetto ad un Centro di costo - in quanto relativo ad una risorsa acquisita e gestita direttamente dal centro - e indiretto rispetto al Programma svolto dal centro - in quanto, ad esempio, non esplicitamente riferibile a nessuno di questi in particolare;
- possono dipendere dal tipo di struttura organizzativa esistente, ossia dal criterio con cui si sono definiti i centri di costo, dalla loro numerosità, dimensione e dalla autonomia gestionale loro attribuita;
- possono dipendere dalla distribuzione delle risorse finanziarie sui Programmi e sui Centri di Responsabilità amministrativa, tenuto conto della necessità di garantire comunque la **coerenza** tra le previsioni economiche e quelle finanziarie, anche in ragione della citata revisione della struttura del Bilancio; la conseguenza è che, in linea teorica, un costo che potrebbe essere considerato comune a più Programmi dovrebbe essere invece considerato diretto di un Programma qualora si sia motivatamente deciso di allocare le corrispondenti risorse finanziarie sul Programma stesso;
- possono dipendere dalla facilità di reperire le informazioni relative ai costi; per quest'ultimo aspetto, in particolare, si può scegliere di trattare un costo, che teoricamente sarebbe diretto, ma la cui misurazione puntuale presenta difficoltà tecniche notevoli, come indiretto.

  Ad esempio, per l'attuazione di due diversi Programmi da parte di un medesimo Centro di costo, pur essendo in teoria il costo dei fogli di carta utilizzati per produrre stampe e certificati relativi agli stessi un costo diretto (esiste una correlazione immediata e teoricamente misurabile fra risorsa

impiegata – il foglio di carta – ed il Programma svolto), può essere opportuno considerarlo indiretto, a causa della onerosità di rilevare puntualmente il numero di fogli di carta utilizzato distintamente per ogni Programma.

4.2 I costi imputabili ai centri di costo

Al fine di distinguere correttamente i costi diretti da quelli indiretti, è possibile partire da un assunto di base: i **costi del personale**, per le voci del Piano dei conti "comparto/qualifica", sono considerati sempre **diretti** rispetto ai centri di costo, in quanto si assume che l'impiego di risorse umane dipenda sempre dal responsabile del centro stesso. *Per gli altri costi valgono le considerazioni sopra esposte*, che di seguito si riassumono:

- si considerano diretti rispetto ai centri di costo i costi relativi alle risorse la cui acquisizione ed utilizzo sono immediatamente riferibili al centro stesso (ad es. una consulenza richiesta dal responsabile del centro, un macchinario specifico per le attività svolte dal Centro di costo, etc.);
- si considerano, invece, indiretti rispetto ad in Centro di costo, i costi relativi a risorse acquisite e gestite, spesso in modo centralizzato, da altre strutture. In tali casi non risulta agevole misurare la esatta quantità di risorse consumata da ciascun Centro di costo e si preferisce, quindi, stabilire la relativa quota di costo attraverso il ribaltamento del costo complessivo sui singoli centri a mezzo di parametri che meglio esprimano l'utilizzo delle risorse.

Giova sottolineare quanto sopra enunciato, ossia che all'interno di una Amministrazione, possono essere presenti, sulla stessa natura, sia costi diretti sia costi indiretti rispetto ai centri di costo.

Ad esempio, se gli affitti per le strutture occupate da parte dei centri di responsabilità dell'Amministrazione sono gestiti centralmente da un unico ufficio, è quest'ultimo che determinerà la quota di costo attribuibile ad ogni Centro di costo. In questo caso, che è il più frequente, i costi di affitto sono considerati indiretti rispetto ai centri. Qualora, invece, esista un altro Centro di costo che con le sue strutture occupi, per intero, una sede dedicata e ne gestisca direttamente gli oneri

per l'affitto, il relativo costo sarà diretto per il centro e sarà da questo previsto nel proprio budget senza dover attendere una ripartizione effettuata da un altro ufficio.

I costi indiretti rispetto a più centri di costo vengono anche detti **costi comuni**.

Criteri di ribaltamento dei costi comuni

Quando il ribaltamento dei costi indiretti avviene da parte di una struttura rispetto alle strutture organizzative sottostanti si parla di ribaltamento verticale, quando invece il ribaltamento viene effettuato su più strutture dello stesso livello ma non dipendenti da quella che ribalta si parla di ribaltamento orizzontale. Nelle Amministrazioni centrali dello Stato:

1) Il ribaltamento ***orizzontale*** dei costi comuni interviene quando la struttura che ne gestisce le informazioni ripartisce i costi su tutte o parte delle strutture organizzative di 1° livello *(un Centro di responsabilità amministrativa ribalta su altri Centri di responsabilità amministrativa);*
2) Il ribaltamento ***verticale*** dei costi comuni si ha quando le strutture organizzative di 1° livello *(Centri di responsabilità amministrativa)* ribaltano dei costi comuni sulle strutture sottostanti *(centri di costo)*. I costi comuni che il Centro di responsabilità amministrativa ribalta, a loro volta, possono essere stati ribaltati da un'altra struttura su tutti i Centri di responsabilità amministrativa.

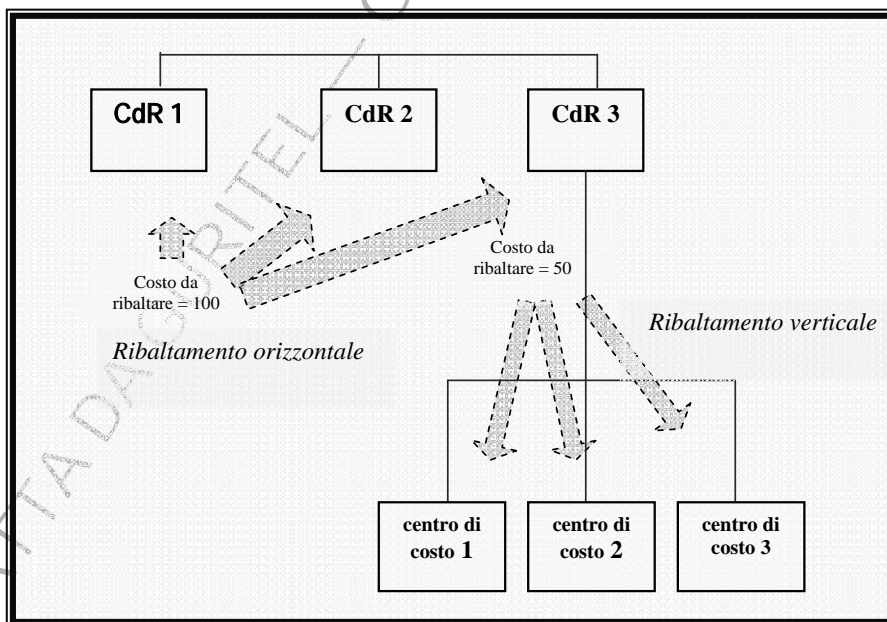



Figura 9: *Ribaltamento dei costi comuni*

Indicazioni sui parametri da utilizzare per effettuare i ribaltamenti dei costi indiretti di centro.

Metri quadri:

costituiscono il parametro che meglio esprime l'utilizzo delle risorse quando questo è in funzione dello spazio occupato dalle strutture di un Centro di costo. In particolare, i metri quadri si possono utilizzare per le seguenti voci del Piano dei conti:

1° livello	2 ° livello	3 ° livello
Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi	Manutenzione	Manutenzione ordinaria immobili
		Manutenzione ordinaria mobili, arredi e accessori
		Manutenzione ordinaria impianti e macchinari
	Noleggi, locazione e leasing	Noleggio e leasing impianti e macchinari
		Locazione immobili
	Utenze e canoni	Energia elettrica
		Acqua
		Gas
	Servizi ausiliari	Sorveglianza e custodia
		Pulizia e lavanderia
Altri costi	Tasse	Tassa di rimozione rifiuti solidi urbani
		Tassa per passi carrabili
Ammortamenti	Beni immobili	Fabbricati civili ad uso commerciale e governativo
		Fabbricati industriali e costruzioni leggere
		Fabbricati militari
	Beni mobili	Macchinari per ufficio
		Mobili e arredi per ufficio
		Mobili e arredi per alloggi e pertinenze
		Mobili e arredi per locali ad uso specifico

Tabella 1: *Ribaltamento dei costi indiretti di centro per metri quadri*

N° di utenze:

sono il parametro che meglio esprime l'utilizzo delle risorse quando questo è in funzione delle utenze assegnate ad un Centro di costo. In particolare, il n. di utenze si può utilizzare per le seguenti voci del Piano dei conti:

1° livello	2 ° livello	3 ° livello
Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi	Utenze e canoni	Telefonia fissa
		Telefonia mobile
		Reti di trasmissione

Tabella 2: *Ribaltamento dei costi indiretti di centro per n. di utenze*

Anni Persona:

rappresentano la quantità di risorse umane utilizzate, espresse nell'arco temporale di un anno – numero di persone impiegate e relativo tempo di impiego -, a qualsiasi titolo, presso il Centro di costo.

Gli Anni persona sono il parametro che meglio esprime l'utilizzo delle risorse quando questo è in funzione della quantità di risorse umane impegnate da un Centro di costo e possono essere utilizzati per il ribaltamento dei costi comuni per tutte le rimanenti voci del Piano dei conti.

Con riferimento alle Amministrazioni centrali dello Stato organizzate su base dipartimentale, assume un particolare rilievo il ribaltamento (c.d. "verticale") effettuato dai Centri di responsabilità (dipartimenti) sui centri di costo sottostanti (direzioni generali).

Va, tuttavia, sottolineato che la scelta dei parametri di ribaltamento da applicare ai costi comuni risente, in concreto, sia della struttura organizzativa esistente sia della modalità di reperimento delle informazioni.

Ciò significa che, in casi motivati, potranno essere applicati parametri diversi da quelli indicati, che andranno, tuttavia, comunicati al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con le modalità da questa previste in occasione dei singoli adempimenti.

4.3 I costi imputabili ai Programmi

Anche per quanto riguarda i Programmi vale il presupposto di base che considera i **costi del personale**, per le voci del Piano dei conti *"Retribuzioni-comparto/qualifica"*, sempre **diretti**, in quanto si assume che esista sempre una correlazione immediata e misurabile fra l'utilizzo della risorsa umana e lo svolgimento delle attività legate al Programma stesso.

Il primo passo sarà pertanto la previsione puntuale (per il budget) o la rilevazione (per il consuntivo) degli Anni Persona utilizzati dal centro sui Programmi a cui partecipa.

Criteri di imputazione dei costi ai Programmi

Come già anticipato, tuttavia, la previsione e la rilevazione dei costi operata dai centri di costo delle Amministrazioni centrali dello Stato attraverso il sistema di contabilità economica deve seguire la logica della **coerenza** con i dati del bilancio e della contabilità finanziaria dello Stato.

In seguito alla più volte citata revisione della classificazione del bilancio dello Stato, che è ora organizzato per **Missioni e Programmi**, la applicazione della coerenza assume un rilievo particolare proprio per quanto riguarda la attribuzione dei costi di personale ai Programmi.

In particolare:

- le risorse umane in carico alle Amministrazioni centrali dello Stato vanno imputate nominalmente ad un solo Programma, al quale, nel bilancio finanziario, sono attribuite anche le risorse necessarie per il pagamento delle corrispondenti retribuzioni;
- gli Anni Persona che i centri di costo di una Amministrazione centrale devono attribuire ad un certo Programma devono pertanto **corrispondere alle risorse umane la cui retribuzione è pagata - nella contabilità finanziaria - sullo stesso Programma**;
- una eccezione è costituita da una parte del personale assegnato in regime comando da una amministrazione ad un altra amministrazione; di norma, infatti, le risorse per le retribuzioni di questo personale dovrebbero essere allocate sul Bilancio finanziario e sui Programmi della Amministrazione che lo utilizza, ma in molti casi, di fatto, continuano a gravare sul Bilancio finanziario e sui Programmi della amministrazione di provenienza. In tali casi gli anni persona e i relativi costi dovranno gravare, nel sistema di contabilità economica, sui Programmi delle amministrazioni riceventi, mentre le spese resteranno in carico ai Programmi delle amministrazioni *comandanti.*

I costi indiretti rispetto ai centri di costo, ribaltati sugli stessi a partire da altri Centri di Responsabilità Amministrativa (c.d. ribaltamenti orizzontali) saranno, indicativamente, considerati indiretti anche rispetto ai Programmi e dovranno essere attribuiti agli stessi sulla base di opportuni parametri.

In tali casi, gli Anni Persona previsti o rilevati per Programma possono essere considerati il parametro di riferimento generale.

In seguito alla introduzione della nuova classificazione per Missioni e Programmi, è necessario, come segnalato in precedenza, che l'attribuzione dei costi dei Centri di costo ai Programmi sia effettuata tenendo conto dalla distribuzione delle corrispondenti risorse finanziarie sui Programmi e sui Centri di Responsabilità amministrativa.

Di conseguenza, i costi direttamente riferibili ad un Centro di costo così come i costi indiretti ma ribaltati sul centro dal Centro di responsabilità amministrativa di cui il Centro di costo fa parte (c.d. "ribaltamenti verticali") saranno di norma attribuiti ai Programmi con gli stessi criteri con cui le relative risorse finanziarie sono state ripartite sui Programmi.

Esempio:

Un Centro di costo X prevede di sostenere costi per consulenza pari a 100.000 € .

Se tali costi sono coperti da risorse finanziarie gestite direttamente dal Centro di costo e allocate sul bilancio del proprio Centro di responsabilità amministrativa (costi diretti) nel Programma Y, allora anche i costi vanno allocati sullo stesso Programma Y.

4.3.1 Il trattamento dei costi relativi ai programmi "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza - Indirizzo politico"

All'interno della nuova classificazione del Bilancio, per tutti i Ministeri sono stati individuati due programmi trasversali:

- il Programma denominato "Servizi e affari generali per le Amministrazioni di competenza", dove vengono allocate le risorse relative alle attività dirette a garantire il generale funzionamento delle Amministrazioni (nella attuale classificazione funzionale corrispondono alle funzioni "Supporto alla attività istituzionale delle Amministrazioni"[11]);
- il Programma "Indirizzo politico" per le risorse relative alle funzioni di svolte dai Gabinetti.

11 La legge n. 296/2006 (Legge finanziaria 2007), all'art. 1, comma 404, lettera f, prevede "la riduzione delle dotazioni organiche in modo da assicurare che il personale utilizzato per funzioni di Supporto ..... non ecceda comunque il 15% delle risorse umane complessivamente utilizzate da ogni Amministrazione ...."

Programma"Servizi e Affari Generali per le Amministrazioni di competenza"

A questo Programma devono essere attribuiti i costi delle attività svolte all'interno delle Amministrazioni per garantirne il buon funzionamento generale, quali:

- Gestione degli Affari Generali;
- Gestione risorse umane;
- Gestione risorse informatiche (esclusi gli investimenti informatici specificamente diretti a Programmi istituzionali);
- Approvvigionamenti, esclusi quelli delle forze armate e delle forze di polizia che per la loro specificità sono inseriti nei Programmi istituzionali;
- Gestione amministrativa e di bilancio;
- Gestione servizi ausiliari;

Criteri di imputazione dei costi al Programma

L'individuazione, all'interno di una Amministrazione, dei costi da riferire al Programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza" si presenta non sempre agevole.

Si consideri, infatti, che:

- le attività di supporto vengono svolte a vari livelli della struttura organizzativa di un'Amministrazione, e spesso anche all'interno di centri di costo prettamente operativi *(in particolare anche all'interno di uffici dirigenziali operativi possono essere svolte attività amministrative e di gestione del personale)*;
- anche le strutture dedicate allo svolgimento di attività di supporto *(Direzioni o dipartimenti del personale, degli Affari generali, etc.)* possono dedicare parte delle risorse e del tempo allo svolgimento di attività riferibili a Programmi dell'Amministrazione.

Si riportano, a tale scopo, alcuni **criteri** utili per individuare, all'interno di ciascuna Amministrazione, i costi da riferire a funzioni relative al Programma "*Servizi e affari generali per le Amministrazioni di competenza*", tenendo presente **che tali criteri sono stati adottati in sede di prima applicazione della nuova classificazione**

del Bilancio per Missioni e Programmi e che, potrebbero essere oggetto di variazione ed evoluzione nei prossimi anni.

Per quanto riguarda i Ministeri – Strutture amministrative, esclusi cioè i Corpi di polizia – l'attribuzione dei costi al programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza" dovrebbe seguire criteri diversi a seconda che si tratti di strutture a base dipartimentale o direzionale.

In linea generale, nei Ministeri a struttura dipartimentale, vanno attribuite al Programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza":

- i costi dei Dipartimenti dedicati alle funzioni di supporto all'intera amministrazione;
- i costi delle Direzioni generali che si occupano del supporto di un intero Dipartimento.

Nei Ministeri a struttura direzionale, vanno attribuiti al Programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza" supporto unicamente i costi delle Direzioni generali dedicate a funzioni di supporto all'intera amministrazione.

Per quanto riguarda i centri di costo rappresentativi di strutture periferiche delle Amministrazioni centrali *(ad es. Prefetture, Questure, Ambasciate, Dipartimenti provinciali del Tesoro, Uffici scolatici regionali, etc.)*, tutti i loro costi vanno imputati ai Programmi tipici (e **non** al Programma in oggetto), inclusi i costi degli uffici presenti all'interno delle stesse strutture periferiche e dedicati a garantirne il buon funzionamento (*ad es. uffici amministrativi delle prefetture)*.

Non vanno imputati al Programma "Servizi e Affari generali per le Amministrazioni di competenza" i costi relativi ad attività svolte dalle segreterie degli uffici dirigenziali operativi; i costi di tali attività vanno, piuttosto, riferiti ai Programmi pertinenti dell'ufficio, anche con il criterio della prevalenza.

Non vanno, ugualmente, imputati al Programma "Servizi e Affari generali per le Amministrazioni di competenza" i costi relativi alle attività organizzative o amministrative normalmente svolte dal personale impiegato dagli uffici operativi insieme alle attività istituzionali; tali attività vanno, piuttosto, riferiti ai Programmi tipici dell'ufficio.

Non vanno imputati al Programma "Servizi e Affari generali per le Amministrazioni di competenza" i costi relativi ad attività dei Gabinetti e degli uffici di diretta collaborazione all'opera dei Ministri.

Non vanno imputati al Programma "Servizi e Affari generali per le Amministrazioni di competenza" i costi relativi ad attività delle forze di polizia, incluse le strutture centrali.

Programma "Indirizzo politico"

Gabinetti ed Uffici di diretta collaborazioni al Ministro

E' destinato ad accogliere **in via esclusiva** i costi delle attività svolte dai gabinetti e dagli uffici di diretta collaborazione con i responsabili della direzione politica dell'amministrazione ossia, nelle Amministrazioni Centrali, i Ministri.
A tali strutture, infatti, la legge assegna l'esercizio delle funzioni di Indirizzo politico-amministrativo (D.Leg.vo n. 165/2001, articolo 14), così come indicato dalla Commissione tecnica di finanza pubblica.
Tra le attività in oggetto rientrano la programmazione ed il coordinamento generale dell'attività dell'Amministrazione, la produzione e diffusione di informazioni generali, la predisposizione della legislazione sulle politiche di settore su cui ha competenza il ministero.

5 IL PIANO DEI CONTI DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-ANALITICA

5.1 Il Piano dei conti e la sua funzione

In Contabilità Economica il principio fondamentale per la rilevazione dei fatti amministrativi (connessi all'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali) è quello della competenza economica: secondo tale principio ad ogni fatto amministrativo deve essere associato il relativo costo, definito come valore delle risorse impiegate per realizzarlo, indipendentemente dall'esborso sostenuto per l'acquisizione delle risorse stesse.

Lo strumento che permette di gestire le informazioni sulle risorse acquisite e impiegate, classificandole secondo la loro natura, è il Piano dei conti.

Il Piano dei conti contempla, infatti, l'elenco dei costi per natura secondo cui articolare la rilevazione contabile, e le voci di cui esso si compone, rappresentano l'elemento minimo a cui associare i costi.

Esso prevede la scomposizione di ciascuna risorsa secondo vari gradi di dettaglio, ed è strutturato su 3 diversi livelli che riflettono informazioni via via sempre più particolareggiate che consentono l'esame di un determinato fenomeno a partire dal grado di dettaglio più consono alle finalità dell'analisi che si vuole eseguire.

La definizione della struttura del Piano dei conti costituisce un aspetto particolarmente delicato perché se, da un lato, deve essere il più possibile stabile nel tempo, in modo da consentire la determinazione di serie storiche omogenee utili per un'attenta analisi dei dati, dall'altro però, deve essere in grado di recepire eventuali mutamenti nello svolgimento delle attività.

Infatti, le esperienze maturate e gli interventi normativi che si sono succeduti a partire dall'avvio del sistema di Contabilità economica hanno reso necessario procedere ad alcune revisioni del Piano dei conti pubblicato con la Tabella B annessa al D.Leg.vo n. 279/1997.

Una prima revisione è stata approvata con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 34558 del 25 marzo 2002 ed una seconda con analogo decreto ministeriale n. 32381 del 6 aprile 2004.

A seguito dell'applicazione del terzo livello del Piano dei conti intervenuta a decorrere dal Budget 2005, sono emerse nuove esigenze di modifica, anche allo scopo di stabilire una più stretta coerenza con i criteri di classificazione economica adottati in contabilità nazionale ed in ambito internazionale. Il Piano dei conti è stato, quindi, nuovamente aggiornato con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 66233 dell'8 giugno 2007, pubblicato sul Supplemento Ordinario n. 145 della Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2007, ed applicato a partire dal Budget 2008.

5.2 Rappresentazione delle regole e criteri contabili analitici per voce del Piano dei conti.

In relazione alle diverse voci del Piano dei conti di contabilità economica, i successivi paragrafi illustrano:

- il loro contenuto e l'articolazione dei tre livelli del Piano dei conti;
- i criteri per il calcolo e l'attribuzione dei costi ai diversi oggetti (centri di costo e Programmi), distintamente per la fase di previsione (budget) e di rilevazione semestrale dei costi.

Secondo i principi attualmente applicati al sistema contabile, le previsioni e le rilevazioni dei costi dovranno essere effettuate, da parte dei centri di costo, distintamente per programma, per semestre e, ad esclusione delle *Retribuzioni per comparto/qualifica,* al 3° livello del Piano dei conti.

5.3 Personale - contenuto e articolazione della voce

La voce di 1° livello **"Personale"** rappresenta gli oneri complessivi derivanti dall'impiego delle risorse umane nel periodo di riferimento ed include le componenti elementari di costo che fanno riferimento alle **retribuzioni** e gli **altri costi del personale.** Esso rappresenta la risorsa prevalentemente impiegata dalle Amministrazioni centrali nello svolgimento delle proprie attività.
In questa voce è compreso il personale legato all'Amministrazione con contratti a tempo indeterminato e a tempo parziale, in forma temporanea, o con contratti di tipo privatistico, la cui attività si realizza nelle Amministrazioni dello Stato, ovvero

personale che pur non appartenendo ai centri di costo dell' Amministrazione, svolgono la loro attività nell'Amministrazione stessa. Sono esclusi, invece, i soggetti che intrattengono con lo Stato un rapporto vincolato al tempo necessario per svolgere una specifica attività (ad esempio la consulenza).

L'articolazione della voce, al 2° livello del Piano dei conti, è la seguente:

- **Retribuzioni per comparto/qualifica**
- **Altri costi del personale**

Va infatti segnalato, che con l'introduzione del nuovo Piano dei conti, le voci relative alle **Missioni italiane** e **Missioni estere,** che nella versione precedente erano presenti al 2° livello della voce **Personale,** vengono esposte in modo del tutto differente e più consono ai principi contabili nazionali ed internazionali.

Ciò è derivato dall'opportunità di distinguere tra **Indennità di missione** (compenso attribuito al dipendente per il disagio derivante dallo svolgimento della missione) che diventa una voce di 3° livello all'interno di **Altri costi del personale,** e **Servizi per trasferte** (spese vive di missione = viaggio, vitto, etc.) che diventa una voce di 2° livello compresa nella voce di 1° livello **"Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi".**

La suddivisione compiuta, è maggiormente rispondente alla diversa natura delle due componenti (indennità di missione e rimborsi spese di missione). I rimborsi spese, infatti, non sono un compenso al personale, al quale non viene alcun beneficio diretto, ma sono solo il corrispettivo che il datore di lavoro paga per servizi quale alberghi, viaggi in aereo o in treno, ristoranti, etc.

5.3.1 Retribuzioni per Comparto/Qualifica

Le **Retribuzioni per comparto/qualifica** rappresentano il livello a cui riferire i costi relativi alle retribuzioni ed agli oneri a carico dell'Amministrazione (contributi, IRAP) del personale impiegato dal Centro di costo.

La voce è impostata affinché si possano distinguere le singole categorie professionali previste per i vari *"comparti"* in quanto è differente l'inquadramento contrattuale in ciascuno di essi.

Tale voce al 3° livello si articola in:

- ***Competenze fisse***, cioè le voci retributive relative a Stipendio Tabellare, Retribuzione Individuale di Anzianità (R.I.A.), Indennità Integrativa Speciale (I.I.S.), Indennità di Amministrazione e Tredicesima mensilità;
- ***Componenti accessorie connesse al risultato***, legate al raggiungimento di obiettivi di produttività e di miglioramento della qualità della prestazione individuale o collettiva e connesse all'apporto partecipativo del singolo dipendente. L'elargizione di tale importo è subordinata all'effettiva prestazione del servizio, ed è corrisposta non in funzione del tipo di attività svolta ma della sua qualità, secondo criteri di misurazione che possono andare dalla più generica presenza a più sofisticati algoritmi. Rientra in questa voce la "Retribuzione di risultato" per i dirigenti e le componenti del Fondo Unico di Amministrazione legate alla produttività per gli altri dipendenti;
- ***Componenti accessorie connesse alla funzione***, che rappresentano indennità previste dai contratti collettivi nazionali ed integrativi, nonché stabilite da apposite disposizioni legislative, che non sono legate alla "produttività" o alla presenza; esse, infatti, vengono erogate in ragione di particolari funzioni svolte. In questa categoria rientrano, ad esempio, l'indennità di rischio per i cassieri, l'indennità di ordine pubblico o di sicurezza pubblica dei Corpi di polizia o delle FF.AA., le indennità notturna e festiva, l'indennità meccanografica, etc.; vi rientrano, inoltre, gli elementi del Fondo Unico di Amministrazione non legati alla produttività e le retribuzioni di posizione per i dirigenti;
- ***Lavoro straordinario***, cioè il trattamento economico che viene riconosciuto al dipendente per lo svolgimento delle proprie mansioni oltre l'orario di lavoro previsto contrattualmente;
- ***Contributi ed oneri per lavoro ordinario***, cioè tutti gli oneri previdenziali ed assistenziali a carico dell'Amministrazione rientranti nel regime previdenziale di base, pubblico ed obbligatorio, e l'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive) sulle retribuzioni del personale dipendente;
- ***Contributi ed oneri per il lavoro straordinario***, cioè tutti gli oneri previdenziali ed assistenziali a carico dell'Amministrazione rientranti nel regime previdenziale di base, pubblico ed obbligatorio, e l'Irap (Imposta regionale sulle

attività produttive) sulla remunerazione del lavoro straordinario del personale dipendente.

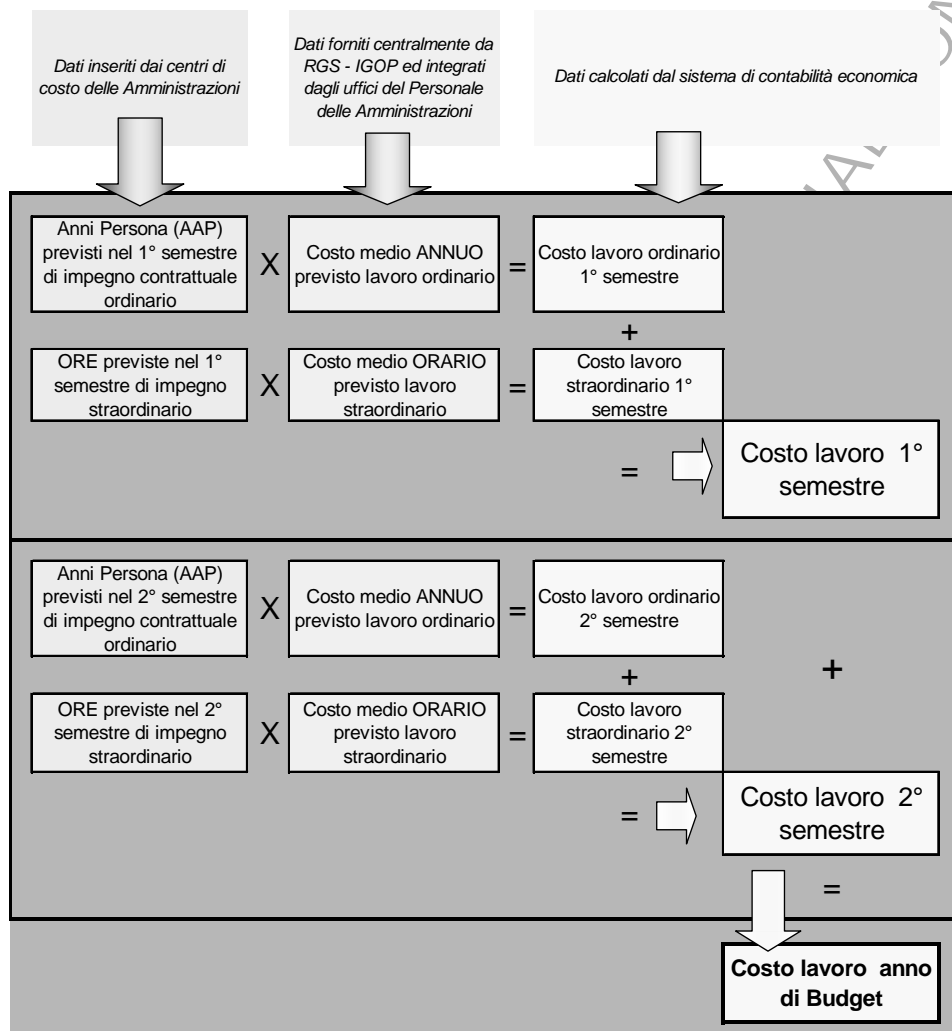
5.3.1.1 Criteri di rilevazione ed attribuzione dei costi

Nel sistema di Contabilità economica, le retribuzioni si distinguono in **componenti ordinarie** (retribuzioni fisse ed accessorie) e **componenti straordinarie**. Per la determinazione del costo delle retribuzioni del personale viene utilizzato il COSTO MEDIO ANNUO per il ***lavoro ordinario*** e il COSTO ORARIO per il **lavoro straordinario** per posizione economica e Centro di responsabilità amministrativa.

Il COSTO MEDIO ANNUO del lavoro ordinario, in particolare, è costituito:

- dal costo medio per ogni componente elementare delle competenze fisse (Stipendio Tabellare, Indennità Integrativa Speciale e Retribuzione Individuale di Anzianità), preimpostato a sistema, con dati forniti dall'Ispettorato Generale per gli Ordinamenti del personale e l'analisi dei costi del lavoro pubblico (**IGOP**) del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, e derivanti dai rispettivi contratti nazionali;
- dal costo medio per le competenze accessorie (escluso lo straordinario) che deve essere inserito dagli Uffici del personale delle Amministrazioni;
- dai contributi a carico dell'Amministrazione che sono calcolati automaticamente dal sistema.

Il COSTO ORARIO del lavoro straordinario è preimpostato a sistema con i dati del compenso orario tabellare.

Per le fasi di Budget il costo delle retribuzioni sarà determinato come segue:

Per una più puntuale rappresentazione delle fasi indicate nel precedente schema, si descrivono nel dettaglio, le operazioni che permettono di quantificare le retribuzioni nel Sistema di contabilità economica.

La previsione e rilevazione del costo medio annuo del lavoro ordinario per "posizione economica"

In sede di previsione, l'Ufficio del personale ha a disposizione le componenti elementari impostate a sistema, fornite da IGOP, che sono lo ***Stipendio tabellare***, ***l'Indennità integrativa speciale*** (per la maggior parte dei comparti conglobata nello stipendio tabellare), le ***Indennità fisse*** (diverse da comparto a comparto; ad esempio per il comparto Ministeri prende il nome di *Indennità di Amministrazione*), la ***Retribuzione individuale di anzianità, altri assegni fissi ad personam*** *e la* ***Tredicesima mensilità.***

Tali dati sono determinati sulla base dei CCNL e delle Norme regolamentari per il personale non contrattualizzato, e sono modificabili su specifica richiesta dell'Amministrazione (in particolare per la Retribuzione di anzianità).

I costi medi per le qualifiche che non sono contemplate dai CCNL (ad esempio Ministro, Sottosegretario e personale a tempo determinato) sono inseriti direttamente dall'Ufficio del personale.

Gli inserimenti, sopra descritti, dovranno essere elaborati distintamente per **Centro di responsabilità amministrativa, per Comparto e per ciascuna "posizione economica".**

L'Ufficio del personale procede quindi alla determinazione del valore medio delle **competenze accessorie.**

In fase di consuntivazione dei costi, l'**Ufficio del personale**, visualizza i dati preimpostati a sistema, forniti da IGOP, inerenti lo ***Stipendio tabellare, l'Indennità integrativa speciale*** e le ***Indennità fisse***. Analogamente al budget, tali dati sono corrispondenti ai valori tabellari risultanti dai contratti collettivi nazionali in vigore oppure scaduti ma non ancora rinnovati.

Lo stesso Ufficio deve però procedere all'inserimento dei dati relativi alla ***Retribuzione individuale di anzianità***, e alla ***Tredicesima mensilità***, nonché alla determinazione del valore medio delle **competenze accessorie.**

Il processo di determinazione del costo medio annuo viene illustrato nella seguente tabella:

Componenti	Cosa contiene	Chi lo fornisce
Valore medio annuo previsto per le competenze fisse	▪ *Stipendio tabellare* ▪ *Indennità integrativa speciale IIS* ▪ *Retribuzione individuale di anzianità RIA ed altri assegni ad personam* ▪ *Tredicesima mensilità* ▪ *Indennità fissa* ***Al netto** di Contributi sociali ed oneri (IRAP) a carico dell'Amministrazione sulle voci precedenti* Il valore complessivo tiene conto degli incrementi previsti dai contratti vigenti per l'anno di budget, degli incrementi stimati derivanti da nuovi contratti non ancora stipulati.	**Budget:** Il valore delle componenti fisse del costo medio è fornito dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale per gli Ordinamenti del Personale (IGOP). **Consuntivo:** in questa fase, i valori della R.I.A e della tredicesima mensilità vengono inseriti direttamente dalle Amministrazioni mentre gli altri valori sono forniti dall'IGOP
+		
Valore medio annuo previsto per le competenze accessorie	Valore medio annuo previsto per l'anno di budget di tutte le componenti accessorie (escluso lo straordinario), **al netto** di contributi sociali e gli altri oneri (IRAP) a carico Amministrazione. Per quanto riguarda, in particolare, il c.d. Fondo Unico di amministrazione (FUA), dal momento che, di solito, non sono noti a priori i criteri con cui questo sarà distribuito, per determinare la quota media annua per posizione economica, si può far riferimento ai criteri adottati in passato oppure si possono utilizzare criteri di ripartizione omogenea pro capite.	Il valore deve essere determinato a cura degli Uffici del personale delle Amministrazioni, distintamente per Centro di responsabilità amministrativa
=		
Costo medio annuo previsto lavoro ordinario	E' la somma delle due componenti sopra descritte, **aumentate di contributi sociali ed oneri (IRAP) a carico dell'Amministrazione**.	Il dato è calcolato automaticamente dal sistema di contabilità economica

Tabella 3: Composizione e calcolo del costo medio annuo

Determinazione del costo orario di lavoro straordinario per "posizione economica"

Tale valore viene fornito centralmente dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale per gli Ordinamenti del Personale (IGOP) al netto di contributi ed oneri a carico dell'Amministrazione, che saranno aggiunti in via automatica dal Sistema informatico.

Gli **uffici del personale** non potranno modificare tale valore fornito centralmente ma potranno solo visualizzare il costo ORARIO previsto per il lavoro straordinario **per ciascuna "posizione economica"**.

Previsione e consuntivazione degli Anni persona di impiego contrattuale ordinario

Ogni Centro di costo effettuerà le previsioni di impiego del personale per le fasi di budget ed effettuerà la rilevazione delle risorse effettivamente impiegate in fase di consuntivo, distintamente **per semestre** e **per Programmi**, in termini di Anni Persona per "posizione economica". Gli Anni Persona previsti esprimono la quantità di lavoro ordinario da prestarsi nell'orario d'obbligo contrattuale. In ogni caso, la quantità di lavoro da determinare si deve riferire alle unità di personale impiegate, a qualsiasi titolo, presso il Centro di costo considerato, tenendo anche conto del personale comandato in provenienza dall'esterno, ed escludendo quello destinato all'esterno.

Per il suo calcolo si può procedere in diversi modi. Uno dei più semplici è il seguente:

a) si determinano, per ogni mese e distintamente per i due semestri, le unità di personale che si prevede di impiegare o che è stato effettivamente impiegato presso il Centro di costo appartenenti allo stesso comparto/qualifica (o posizione economica), inclusi i comandati provenienti da altri Centri di responsabilità ed esclusi i comandati presso altri centri; nel caso in cui siano presenti risorse utilizzate a tempo parziale, tra quelle impiegate dal Centro di costo, la quantità a loro riferibile va ridotta proporzionalmente alla percentuale di part-time (1 risorsa utilizzata a tempo parziale al 50% assegnata per un anno intero ad un Centro di costo vale 0,5 Anni Persona);
b) si attribuiscono le stesse risorse ai Programmi a cui il centro partecipa;
c) si sommano i valori medi dei mesi per semestre, ottenendo così i Mesi Persona previsti per qualifica attribuibili al Centro di costo ed i suoi Programmi;
d) si riconducono i valori ottenuti ad Anni Persona dividendo per 12.

Esempio:

Consideriamo che un Centro di costo che svolga le sue attività con riferimento a 2 Programmi, A e B e ipotizziamo, per semplicità, che sia previsto per l'anno di budget YYYY o rilevato in fase di consuntivo, l'impiego di risorse tutte della stessa "posizione economica".

Centro di costo X – 1° semestre anno YYYY								
	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	TOT . 1° semestre	
							Mesi Persona	Anni Persona
N° medio di risorse impiegate presso il Centro di costo	3 (3 risorse tutto il mese di cui 1 in uscita dal 31/1)	2 (2 risorse tutto il mese)	2 (2 risorse tutto il mese)	2 (2 risorse tutto il mese)	2 (2 risorse tutto il mese)	4 (4 risorse tutto il mese, di cui 2 comandati IN dal 1/6)	15	15/12=1,25
*di cui comandati **IN***	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*2*	2	2/12 = 0,17
*Attribuite al Programma **A***	1	1	1	1	1	1	6	6/12 = 0,5
*Attribuite al Programma **B***	2	1	1	1	1	3	9	9/12 = 0,75

Centro di costo X – 2° semestre anno YYYY								
	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre	TOT . 2° semestre	
							Mesi Persona	Anni Persona
N° medio di risorse impiegate presso il Centro di costo	4 (4 risorse tutto il mese)	4 (4 risorse tutto il mese)	4 (4 risorse tutto il mese, di cui 2 in uscita il 30/09)	2 (2 risorse tutto il mese)	2 (2 risorse tutto il mese)	2 (2 risorse tutto il mese)	18	18/12= 1,5
*di cui comandati **IN***	*2*	*2*	*2*	*2*	*2*	*2*	12	12/12= 1
*Attribuite alla Programma **A***	1	1	1	1	1	1	6	6/12= 0,5
*Attribuite alla Programma **B***	3	3	3	1	1	1	12	12/12= 1

Come già accennato precedentemente, tuttavia, in seguito alla revisione della classificazione del Bilancio dello Stato, che è ora organizzato per **Missioni e Programmi**, ed in base alla necessità che i dati di costo mantengano una **coerenza** con i dati del bilancio e della contabilità finanziaria dello Stato è da tenere presente che:

- attualmente le risorse umane in carico alle Amministrazioni centrali dello Stato sono state attribuite nominalmente ad un solo Programma, al quale, nel bilancio finanziario, sono attribuite anche le risorse necessarie per il pagamento delle corrispondenti retribuzioni;
- gli Anni Persona che i centri di costo di una Amministrazione centrale devono attribuire ad un certo Programma devono pertanto **corrispondere alle risorse**

umane la cui retribuzione è pagata - nella contabilità finanziaria - sullo stesso Programma[13];

Previsione e consuntivazione del numero di ore di impiego straordinario

Ogni Centro di costo effettuerà le previsioni di impegno straordinario del personale, o rileverà l'impegno di attività svolta distintamente **per semestre**, in termini di numero di ORE di lavoro straordinario per "posizione economica".
Non è richiesta l'articolazione delle previsioni di impegno straordinario per Programma.

Calcolo del costo del lavoro per posizione economica, semestre e Programma

Il calcolo in oggetto sarà effettuato in automatico dal Sistema di contabilità economica, distintamente per posizione economica, come di seguito descritto:

- gli **Anni Persona** previsti e rilevati per semestre e Programma saranno moltiplicati per il costo medio del lavoro ordinario, ottenendo così il costo del lavoro ordinario per semestre e Programma;
- il numero di **ORE** di straordinario previste e rilevate per semestre saranno moltiplicate per il costo orario medio del lavoro straordinario, ottenendo così il costo del lavoro straordinario per semestre;
- il costo del lavoro straordinario per semestre verrà attribuito ai Programmi sulla base degli Anni Persona di lavoro ordinario previsti sugli stessi, ottenendo così il costo del lavoro straordinario per semestre e Programma;
- il costo del lavoro straordinario per semestre e Programma sarà sommato al costo del lavoro ordinario per semestre e Programma, ottenendo così il costo del lavoro complessivo per semestre e Programma.

---

13 Il personale assegnato in regime comando e/o distacco da una Amministrazione ad un'altra Amministrazione costituisce al momento un'eccezione; di norma, infatti, le risorse per le retribuzioni di questo personale dovrebbero essere allocate sul Bilancio finanziario e sui Programmi della Amministrazione che lo utilizza, ma in molti casi, di fatto, continuano a gravare sul Bilancio finanziario e sui Programmi della amministrazione di provenienza. In tali casi gli anni persona e i relativi costi finiranno per gravare, nel sistema di contabilità economica, sui Programmi delle amministrazioni *riceventi*, mentre le spese resteranno in carico ai Programmi delle amministrazioni *comandanti.*

Informazioni quantitative accessorie a carico del Centro di costo: i Comandati "IN" e "OUT"

Ciascuno Centro di costo, inoltre, deve indicare separatamente altre due informazioni quantitative relative:

- alla previsione e consuntivazione degli Anni Persona inerenti a personale proveniente da altri Centri di responsabilità Amministrativa o altri organismi (c.d. *"COMANDATI IN"*); tale informazione costituisce solo **un dettaglio** degli Anni Persona di impegno contrattuale ordinario previsti o rilevati dal Centro di costo **per Programma e semestre**;
- alla previsione e consuntivazione degli Anni Persona riferibili a personale assegnato al Centro di costo ma che presta la propria attività lavorativa presso altri Centri di responsabilità Amministrativa o altri organismi (c.d. *"COMANDATI OUT"*). Il personale *COMANDATO OUT* rappresenta una risorsa non utilizzata in modo diretto dal Centro di costo che deve essere calcolata ed indicata separatamente e **non** va riferita ai Programmi.

5.3.2 Altri costi del personale

Alla voce **Altri costi del personale** sono riconducibili tutti gli altri costi che lo Stato sostiene a favore del personale per ulteriori compensi legati all'attività svolta e quelli legati a cariche assunte nell'Amministrazione, in aggiunta all'ordinaria attività lavorativa e svolte nelle ore di lavoro. Sono, inoltre, compresi in questa voce i servizi di cui può usufruire il personale, non legati allo svolgimento dell'attività lavorativa. Tale voce al 3° livello si articola in:

- ***Incarichi conferiti al personale***, ovvero i costi sostenuti a favore dei dipendenti come corrispettivo derivante dall'attribuzione di particolari incarichi che esulano dalla normale attività d'ufficio (quella cioè a cui corrispondono le componenti fisse ed accessorie della retribuzione), assegnati nell'ambito della Pubblica Amministrazione;
- ***Indennità di trasferimento e prima sistemazione***, ovvero l'indennità corrisposta ai dipendenti a titolo di risarcimento del disagio conseguente al trasferimento d'ufficio del personale da una sede di lavoro ad un'altra, in Italia o all'estero,

per un periodo indeterminato o rilevante. Tale voce non comprende il rimborso spese per servizi prestati da terzi a fronte di traslochi, trasporti e facchinaggio, da imputare ad una specifica voce all'interno dell'aggregato "Acquisto di servizi e utilizzo beni di terzi". L'indennità di prima sistemazione, in particolare, è destinata a sopperire alle spese di insediamento in un nuovo ambiente lavorativo ed è determinata in misura forfetaria o in base ad una certa percentuale dell'indennità personale;

- ***Indennità di missione***, si riferisce ai costi destinati a risarcire il disagio che il dipendente affronta per l'espletamento dell'attività di servizio al di fuori della sede di lavoro. Le missioni hanno la caratteristica della temporaneità e possono essere svolte sia nell'ambito del territorio italiano che all'estero;
- ***Gettoni di presenza***, ovvero cioè gli oneri derivanti dalla partecipazione del personale a commissioni, convegni o altro;
- ***Borse di studio e sussidi***, ovvero i costi sostenuti per sovvenzionare il personale e/o i familiari per il conseguimento di titoli di studio scolastici, per la partecipazione a concorsi nonché in particolari circostanze di necessità e disagio;
- ***Buoni pasto***, corrispondono ai costi sostenuti per l'acquisto di "buoni pasto" forniti ai dipendenti a titolo di indennità di pasto, in sostituzione del servizio di mensa;
- ***Contributi centri attività sociali, sportive e culturali***, ovvero i costi inerenti agevolazioni al personale per la fruizione di servizi a finalità sociale e ricreativa. Rientrano tra questi i contributi per gli spacci e per le convenzioni con centri sportivi;
- ***Contributi per prestazioni sanitarie***, ovvero gli oneri sostenuti per rimborsare al dipendente le spese per visite mediche o per altre prestazioni sanitarie, non espressamente richieste per lo svolgimento dell'attività lavorativa;
- ***Contributi aggiuntivi***, ovvero gli importi destinati a fondi assistenziali o previdenziali dei lavoratori diversi dai contributi versati nell'ambito del regime di base (voci "contributi ed oneri per lavoro ordinario" e "contributi ed oneri per lavoro straordinario" del Piano dei conti), riconducibili al sistema previdenziale di secondo livello e non vincolati ai singoli dipendenti;

- ***Indennizzi***, ovvero i costi sostenuti per reintegrare il pregiudizio che un dipendente ha subito nell'ambito dell'attività lavorativa che, però, non consegue ad un atto illecito (c.d. equo indennizzo). In ciò l'indennizzo si differenzia dal risarcimento, che è invece dovuto per un danno derivante da un atto illecito e come tale fonte di responsabilità civile;
- ***Polizze assicurative a favore del personale***, si riferiscono a coperture assicurative stipulate a diretto beneficio del personale, finalizzate a fronteggiare rischi o spese non necessariamente connessi all'esercizio dell'attività lavorativa.

5.3.2.1 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

I costi relativi a ***incarichi conferiti al personale, indennità di trasferimento e prima sistemazione, indennità di missione*** e ***gettoni di presenza*** sono, in quanto connessi a specifiche attività svolte dal personale impiegato presso i centri di costo, direttamente riferibili ai centri stessi ed ai Programmi a cui il centro partecipa.

In fase di previsione, pertanto, il Centro di costo provvederà a effettuare la previsione sulla base del valore dei compensi che matureranno nell'anno, per semestre, attribuendoli distintamente ai singoli Programmi per i quali si prevede presteranno la loro attività le persone che riceveranno i compensi.

I costi relativi alle altre componenti, invece, ad eccezione dei buoni pasto, non sono direttamente riferibili al singolo Centro di costo ed ai suoi Programmi; essendo in prevalenza gestiti centralmente dall'Ufficio del personale, dovranno essere previsti da questo, per semestre, ed attribuiti ai singoli centri sulla base degli Anni Persona per centro; ogni Centro di costo, poi, attribuirà a sua volta tali costi ai propri Programmi sulla base degli Anni Persona previsti per Programma.

I costi relativi ai buoni pasto, invece, saranno previsti direttamente dal Centro di costo in funzione del personale che si prevede ne usufruirà nel corso dell'anno e ripartiti sui propri Programmi sulla base degli Anni Persona.

Per le fasi di consuntivazione i costi relativi a ***incarichi conferiti al personale, indennità di trasferimento e prima sistemazione, indennità di missione*** e ***gettoni di presenza*** saranno rilevati direttamente dal Centro di costo per il quale lavorano le risorse e corrisponderanno al valore dei compensi maturati nel semestre di

riferimento. Tali costi saranno attribuiti direttamente ai Programmi del Centro di costo per i quali hanno prestato la loro attività le persone che hanno maturato tali compensi.

I costi maturati per altre componenti, invece, dovranno essere rilevati dall'ufficio del personale ed attribuiti ai singoli centri sulla base degli Anni Persona per centro; ogni Centro di costo, poi, attribuirà a sua volta tali costi ai propri Programmi sulla base degli Anni Persona rilevati per Programma.

I costi relativi ai buoni pasto, invece, saranno rilevati direttamente dal Centro di costo sulla base del valore dei buoni maturati nel semestre di riferimento e ripartiti sulle propri Programmi.

E' opportuno, in ogni caso, nella fase di attribuzione dei costi al Programma, **tenere conto dell'attribuzione ai Programmi delle risorse finanziarie che serviranno a spesare i costi previsti o effettivamente sostenuti**. Ciò è necessario per garantire la coerenza tra le informazioni di tipo finanziario e quelle di tipo economico.

5.4 Beni di consumo - contenuto e articolazione della voce

La voce "beni di consumo" si riferisce ai costi relativi ai beni in uso alle Amministrazioni, che esauriscono la loro vita utile nel momento stesso del consumo o in un arco temporale molto limitato, tali comunque da non rientrare nelle categorie di quelli pluriennali. Vengono inclusi in questa categoria anche i costi di alcuni beni che, non cessando la propria attività del breve periodo, sono acquistati in modo ricorrente e per i quali si può supporre, quindi, una spesa ciclica e "costante" nel tempo.

I beni di consumo possono essere utilizzati a supporto dello svolgimento delle attività istituzionali o per il mantenimento e funzionamento della struttura della Amministrazione.

Con l'introduzione del nuovo Piano dei conti nel giugno 2007, a questa voce di costo fanno riferimento anche i beni relativi ad Armi e armamenti e mezzi per la difesa per la cui descrizione, valutazione e criteri di calcolo si rimanda al relativo paragrafo.

L'articolazione delle voci incluse al 2° livello prevede voci che distinguono gruppi di beni secondo le loro caratteristiche fisico-economiche, ovvero:

- **Carta, cancelleria e stampati;**
- **Giornali e pubblicazioni;**
- **Materiali e accessori;**
- **Armi e armamenti e mezzi per la difesa.**

5.4.1 Carta, cancelleria e stampati

Confluiscono nella prima voce, "**Carta, cancelleria e stampati**" le seguenti voci di 3° livello:

- **Carta**, in particolare quella per le fotocopiatrici;
- **Cancelleria,** ovvero materiale di "facile consumo" per il quotidiano uso d'ufficio (ad esempio penne, matite, portamine, evidenziatori, buste, raccoglitori, cartelle, etichette, nastro adesivo, spago, nastri per macchine per scrivere, biglietti da visita, correttori, punti metallici, inchiostri, timbri e tamponi per timbri, colla, blocchetto adesivo, blocco notes, cucitrice, levapunti, foratrici, forbici, righelli, set da scrittoio, tagliacarte, apribuste, etc.);
- **Stampati e modelli** cioè modulistica interna ed esterna, modelli prestampati, etc.

5.4.2 Giornali e Pubblicazioni

In "Giornali e pubblicazioni" rientrano tutti quei costi inerenti la "carta stampata" e pubblicazioni varie distribuite ai dipendenti quali strumenti del propio lavoro, purché non costituenti raccolte e dotazioni di uffici, al 3° livello, tale voce si articola in:

- **Giornali e riviste,** quotidiani, periodici e riviste attinenti a materie istituzionali;
- **Pubblicazioni,** costi sostenuti per l'approntamento di documenti editi e pubblicati dall'Amministrazione.

5.4.3 Materiali e accessori

La voce **"Materiali e accessori"** è articolata al 3° livello nelle seguenti voci:

- **Beni alimentari** ovvero viveri per o in sostituzione del servizio mensa, cibo per il sostentamento di animali (ad esempio generi alimentari per mense, per razioni viveri ai militari, foraggi ed altro cibo per animali, etc.);

- **Vestiario,** ovvero abbigliamento in dotazione al personale per lo svolgimento della propria attività (ad esempio divise, tute da lavoro, berretti, scarpe, etc.); da segnalare che tale voce, in precedenza considerata tra le immobilizzazioni materiali-beni mobili, con l'introduzione del nuovo Piano dei conti, in coerenza con i principi contabili nazionali ed i internazionali, deve essere allocata tra i beni di consumo;
- **Equipaggiamento**, ovvero beni che costituiscono equipaggiamenti per persone e animali, necessari allo svolgimento di specifiche attività (ad esempio giubbotti antiproiettile, mute, elmetti, maschere antigas, zaini, palette per segnalazioni, selle, museruole, redini, guinzagli, strumenti musicali, etc.); si segnala anche per questa voce quanto riportato per il Vestiario in merito al nuovo Piano dei conti;
- **Carburanti, combustibili e lubrificanti,** ovvero materiale utilizzato per il funzionamento di impianti termici e/o per il funzionamento di mezzi soprattutto di trasporto;
- **Accessori per uffici, alloggi, mense,** ovvero beni in dotazione ad uffici, alloggi, mense e locali di rappresentanza, il cui acquisto sia considerabile e ricorrente;
- **Accessori per attività sportive e ricreative**, ovvero attrezzature e accessori utilizzati per tali tipi di attività;
- **Strumenti tecnico-specialistici**: materiale ed attrezzature utilizzate per lo svolgimento di attività tipiche (istituzionali e non) di singole Amministrazioni non riconducibili ad altre categorie (ad esempio strumenti di presentazione visiva);
- **Materiale tecnico-specialistico,** ovvero materiale di "facile consumo" ed attrezzature utilizzate per mantenere in efficienza e in buono stato edifici, impianti, apparecchi, arredi, veicoli;
- **Materiale informatico:** accessori e materiali per computer, stampanti e tutto ciò che concerne le attrezzature informatiche;
- **Medicinali, materiale sanitario ed igienico**, ovvero materiale e piccole attrezzature utilizzate per la pulizia e l'igiene di locali, beni e persone, o prodotti farmaceutici per la cura, prevenzione e profilassi di malattie dell'uomo e degli animali, e materiali di pronto soccorso.

5.4.4 Armi, armamenti e mezzi per la difesa

La voce di 2° livello "**Armi, armamenti e mezzi per la difesa**" è stata introdotta con l'ultima modifica apportata al Piano dei conti.

In base ai criteri adottati a livello internazionale, infatti (Sistema Europeo dei Conti SEC 95, dal quale è stata derivata la Classificazione economica del Bilancio italiano, Government Statistic Manual del Fondo Monetario Internazionale) le *armi e gli armamenti,* intesi come materiale bellico per la Difesa militare, non devono essere trattati come beni patrimoniali da sottoporre ad ammortamento contabile, ma vanno piuttosto considerati alla stregua di beni di consumo.

Il Government Statistic Manual del Fondo Monetario Internazionale, a tale proposito, afferma che *"Le armi (ad esempio razzi, missili e bombe) non sono trattate come beni patrimoniali perché sono considerati beni ad utilizzo singolo piuttosto che beni destinati ad un uso ripetuto e continuo all'interno del processo di produzione/erogazione di beni e servizi. Per <u>estensione</u> e per <u>convenzione</u> anche i veicoli, gli altri equipaggiamenti militari e le strutture destinate a portare e a rilasciare questi armamenti (navi da guerra, sottomarini, aerei militari, carri armati, silos e rampe per missili) NON vanno trattati come Beni Patrimoniali.*

D'altra parte, invece, le infrastrutture e gli equipaggiamenti posseduti dalle forze armate quali aeroporti, ospedali, magazzini, macchine da ufficio, che possono essere utilizzati nello stesso modo a scopi sia civili sia militari invece vanno trattati come acquisto di beni patrimoniali.

Le armi leggere e i veicoli armati usati invece da organizzazioni non militari impiegate in compiti di sicurezza pubblica o attività di polizia sono classificati come Beni patrimoniali nonostante il fatto che gli stessi beni non siano da considerare beni patrimoniali quando posseduti dalle forze armate".

Al suo interno la voce "**Armi, armamenti e mezzi per la difesa**" comprende al 3° livello le seguenti voci:

- **Armi leggere:** il costo relativo alle dotazioni belliche di piccole dimensioni utilizzate per i compiti di difesa del territorio nazionale e nello svolgimento di missioni internazionali;

- **Armi pesanti:** il costo relativo alle dotazioni belliche di grandi dimensioni utilizzate per i compiti di difesa del territorio nazionale e nello svolgimento di missioni internazionali;
- **Mezzi terrestri per la difesa:** il costo relativo ai veicoli terrestri, utilizzati per compiti di difesa del territorio nazionale e nello svolgimento di missioni internazionali;
- **Mezzi aerei per la difesa:** il costo relativo ai veicoli aerei utilizzati per compiti di difesa del territorio nazionale e nello svolgimento di missioni internazionali;
- **Mezzi navali per la difesa:** il costo relativo ai veicoli nautici utilizzati per compiti di difesa del territorio nazionale e nello svolgimento di missioni internazionali.

5.4.5 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

Per effettuare la previsione di budget dei costi compresi nella voce "**Beni di consumo**" va tenuto presente il concetto di **competenza economica**, secondo il quale il costo di un periodo corrisponde al **valore dei beni da utilizzare** nello stesso periodo, indipendentemente dal momento in cui saranno impegnate o pagate le relative risorse finanziarie.

Nella determinazione del costo occorrerà far riferimento alle presumibili necessità dei centri, distinte per semestre, tenendo conto anche dei beni acquisiti in periodi precedenti ma non ancora utilizzati (perché, ad esempio, custoditi in magazzino).

Nel costo complessivo, in particolare, dovranno essere inclusi i beni da acquisire ed utilizzare nell'anno di budget:

- la cui spesa verrà sostenuta nel medesimo esercizio a valere sugli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione;
- la cui spesa, già impegnata negli esercizi precedenti (e affluita nel conto dei residui), verrà pagata nell'esercizio di budget in conto residui;
- la cui spesa, già impegnata nell'esercizio in corso, verrà pagata nell'esercizio successivo in conto residui.

Quando l'acquisizione e la gestione di tali beni è effettuata da un ufficio centralizzato, quale ad esempio l'ufficio del consegnatario, questo deve collaborare con i centri di costo nella valorizzazione dei beni che gli stessi prevedono di impiegare.

I costi relativi a beni acquisiti e gestiti direttamente dai centri di costo saranno a questi direttamente attribuiti e da questi previsti per l'anno di budget, distintamente per semestre.

Per i beni acquisiti e gestiti in modo centralizzato per l'intera Amministrazione o per una parte dell'Amministrazione (ad esempio per Dipartimento), il Centro di costo dovrà effettuare le previsioni dei beni da utilizzare nell'anno di budget, distintamente per semestre, avvalendosi della collaborazione degli uffici gestori.

Anche per i beni relativi a **Armi, armamenti e mezzi per la difesa** vale il principio della competenza economica: si rileverà il costo di tali beni per il semestre dell'anno di riferimento, in base al valore dei beni da utilizzare nello periodo, indipendentemente dal momento in cui saranno impegnate o pagate le relative risorse finanziarie.

I costi relativi ai beni di consumo sono generalmente non direttamente riferibili ai Programmi del Centro di costo, a meno che non si tratti di strumenti o attrezzature specialistiche, destinate a specifiche attività. A parte quest'ultimo caso, pertanto, il Centro di costo potrebbe attribuire le previsioni di costo per beni di consumo ai singoli Programmi sulla base degli Anni Persona previsti per Programma e per semestre dallo stesso centro.

Anche in questo caso, è opportuno nella fase di attribuzione dei costi al Programma, **tenere conto dell'attribuzione ai Programmi delle risorse finanziarie che serviranno a spesare i costi previsti o effettivamente sostenuti**. Ciò al fine di garantire la coerenza tra le informazioni di tipo finanziario e quelle di tipo economico.

Per effettuare la **rilevazione dei costi a consuntivo** della voce "Beni di consumo" si applicano gli stessi principi adottati in sede di previsione di budget prendendo in considerazione i **valori dei beni effettivamente utilizzati** nel semestre di riferimento, anziché i valori dei beni di cui si prevede l'utilizzo.

5.5 Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi - contenuto e articolazione della voce

Tale voce comprende tutti i costi relativi all'acquisto di servizi forniti da soggetti esterni all'Amministrazione e quelli relativi al godimento di beni, materiali o immateriali, di terzi - ad esempio affitti, canoni per locazione finanziaria, etc -. I servizi ed i beni di terzi in godimento possono essere utilizzati sia a supporto delle attività istituzionali sia per il mantenimento e per il funzionamento della struttura dell'Amministrazione.

Al 2° livello del Piano dei conti, tale voce si articola in:

- **Consulenza**;
- **Prestazioni professionali e specialistiche non consulenziali**;
- **Servizi per trasferte**;
- **Promozione**;
- **Formazione e addestramento**;
- **Manutenzione**;
- **Manutenzione di armi, armamenti e mezzi per la difesa**;
- **Noleggi, locazioni e leasing**;
- **Utenze e canoni**;
- **Servizi di ristorazione**;
- **Servizi ausiliari**;
- **Servizi finanziari**;
- **Assicurazioni.**

5.5.1 Consulenza

Tale voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi finalizzate a svolgere un'attività a supporto dei compiti assegnati istituzionalmente all'Amministrazione. Queste prestazioni si caratterizzano per la particolare rilevanza attribuita alla realizzazione, da parte del prestatore, di valutazioni di ordine soggettivo, su materie inerenti alla competenza professionale dello stesso, con una attività che si estrinseca in consigli, pareri, giudizi, precisazioni o chiarimenti, studi di fattibilità, studi sullo sviluppo economico, etc.

Al 3° livello del Piano dei conti la voce Consulenza si distingue in:

- **Consulenza direzionale ed organizzativa,** ovvero progettazione ed erogazione di servizi di consulenza rivolta sia al Management, per la ricerca di risultati che abbiano una valenza globale di supporto a tutta l'organizzazione (consulenza strategica), sia alle strutture organizzative, per progetti che si sviluppano mediante un approccio altamente specialistico principalmente focalizzato sulle fondamentali aree amministrative: risorse umane, controllo di gestione, logistica, elaborazione dati effettuata con sistemi elettronici, etc.;
- **Consulenza tecnico-scientifica,** prestata nei settori tecnico e scientifico ad integrazione dei compiti delle Amministrazioni, includendo prestazioni nel campo ingegneristico ed edile, chimico, della ricerca, del restauro, etc.;
- **Consulenza giuridico-amministrativa,** ovvero consulenza ed assistenza in campo giuridico ed amministrativo;
- **Consulenza informatica,** ovvero consulenza nel campo informatico (ad esempio studi di fattibilità, progetti di realizzazione CED, etc.); non rientrano in tale voce, perché allocate su altre, le attività prestate da terzi per interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria sul software di proprietà e le attività di realizzazione di software di proprietà;
- **Altre consulenze,** ovvero progettazione ed erogazione di servizi i cui costi pur essendo assimilabili alle "consulenze" non trovano un'esatta collocazione nei punti precedenti.

5.5.2 Prestazioni professionali e specialistiche non consulenziali

La voce prestazioni professionali e specialistiche non consulenziali si riferisce a servizi, anche di alta specializzazione tecnico-professionale, erogati da soggetti terzi all'amministrazione, finalizzati a svolgere un'attività circoscritta allo specifico servizio.

Questo genere di prestazioni si differenziano da quelle propriamente dette di "consulenza" in quanto per queste ultime è preminente la rilevanza obiettiva di una determinata realtà e non la valutazione soggettiva come nel caso di prestazioni consulenziali.

E' stata inserita nella nuova versione del Piano dei conti, proprio per permettere alle Amministrazioni di distinguere questo tipo di costi dalla consulenza vera e propria.

Al 3° livello del Piano dei conti tale voce si distingue in:

- **Interpretariato e traduzioni,** ovvero servizi linguistici resi da personale altamente specializzato inerenti l'interpretariato simultaneo e/o consecutivo e traduzioni professionali di testi, siti web, software etc.;
- **Esperti esterni,** ovvero prestazioni altamente professionali fornite da terzi volte a supportare particolari attività quali, ad esempio, la partecipazione a comitati, consigli, organismi, commissioni, etc.;
- **Assistenza medico-sanitaria**, ossia prestazioni specialistiche riferite ai servizi resi da medici, infermieri, paramedici (anche con riferimento alla Legge 626/94);
- **Assistenza psicologica, sociale e religiosa,** ossia prestazioni specialistiche riferite ai servizi resi da psicologi, assistenti sociali, religiosi;
- **Assistenza tecnico-informatica,** ovvero le attività prestate da soggetti terzi per interventi ordinari o straordinari sul software e pacchetti applicativi (ad es. portale amministrazione);
- **Perizie e servizi investigativi,** ovverosia sia i costi per attività concernenti l'esame fisico o l'analisi dell'autenticità di un bene (al fine di procedere ad una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravità di un danno sofferto), sia i costi per la prevenzione, la tutela e la sicurezza delle persone fisiche, giuridiche ed istituzioni attraverso l'utilizzo di tecnologie sofisticate (ad es. dispositivi per il controllo di linee telefoniche);
- **Altre prestazioni professionali e specialistiche,** ovvero erogazione di servizi i cui costi pur essendo assimilabili alle "Prestazioni professionali e specialistiche non consulenziali" non trovano un'esatta collocazione nei punti precedenti.

5.5.3 Servizi per trasferte

Tale voce, introdotta nell'ultimo Piano dei conti come specificato nel paragrafo 5.3, è destinata ad accogliere tutti i costi che consentono al lavoratore autorizzato di svolgere "provvisoriamente" la propria prestazione lavorativa in una località diversa da quella in cui opera abitualmente e che il datore di lavoro sostiene direttamente o a titolo di rimborso per anticipazioni del proprio dipendente, per servizi usufruiti da

quest'ultimo (viaggio, vitto ed alloggio) durante lo svolgimento di missioni svolte sia nell'ambito del territorio italiano sia all'estero. Non rientrano in tale voce le indennità di missione che, invece, rappresentano il compenso attribuito al dipendente per il disagio derivante dallo svolgimento della missione e vanno a diretto beneficio del lavoratore.

Le voci di dettaglio al 3° livello sono:

- **Servizi per trasferte in Italia;**
- **Servizi per trasferte all'estero.**

5.5.4 Promozione

La voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi per l'organizzazione di manifestazioni a carattere ufficiale e per la promozione e la divulgazione di informazioni di interesse dei cittadini.

Confluiscono in tale voce le seguenti voci di 3° livello:

- **Pubblicità,** ovvero i costi derivanti dall'attività finalizzata a far conoscere l'esistenza e/o ad incrementare l'uso e la convenienza di un servizio o di un bene principalmente attraverso i mezzi di comunicazione di massa: radio, televisione, giornali e periodici, internet, etc.;
- **Rappresentanza,** ovvero i costi derivanti da attività tese a promuovere l'immagine di un'amministrazione, soprattutto presso i partner istituzionali, compresi i beni di rappresentanza (cerimoniale, relazioni pubbliche, ospitalità, servizi di ristorazione, etc.);
- **Organizzazione manifestazioni e convegni,** ovvero costi che si sosterranno o sono sostenuti per congressi, inaugurazioni, seminari, conferenze stampa, meeting, mostre, colazioni di lavoro, workshop, promotion tour, fiere e stand, manifestazioni sportive e culturali, concerti, spettacoli, promozioni, sponsorizzazioni, etc.

5.5.5 Formazione e addestramento

Tale voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi e finalizzate all'acquisizione di interventi formativi e di addestramento.

In questa voce confluiscono le seguenti voci di dettaglio:

- **Formazione professionale generica,** ovvero seminari, corsi di formazione che non attengono alla missione istituzione dell'amministrazione qualicorsi di lingua, corsi per il personale amministrativo, etc.;
- **Formazione professionale specialistica,** ovvero corsi di formazione che attengono alla missione istituzionale dell'Amministrazione come ad es. corsi per piloti (Aeronautica), etc;
- **Addestramento personale** ai sensi della Legge n. 626/1994.

5.5.6 Manutenzione

La voce si riferisce alle prestazioni fornite da terzi finalizzate al mantenimento in efficienza e in buono stato dei beni impiegati per lo svolgimento delle attività delle Amministrazioni.

Le voci di 3° livello incluse nella "Manutenzione", sono rappresentative del tipo di bene oggetto di manutenzione, ossia:

- **Manutenzione ordinaria immobili**, ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato di immobili (ad esempio strade,fabbricati, etc.) e degli impianti tecnologici al servizio degli stessi; sono incluse le prestazioni di falegnami, imbianchini, muratori, etc.;
- **Manutenzione ordinaria mobili, arredi e accessori,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato di mobili, arredi, accessori, equipaggiamenti; sono incluse le prestazioni di falegnami, tappezzieri, etc.;
- **Manutenzione ordinaria impianti e macchinari,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato di impianti e macchinari (es. impianto di riscaldamento) comprensivi eventualmente di pezzi di ricambio; sono incluse le prestazioni di meccanici, idraulici, elettricisti, etc.;
- **Manutenzione ordinaria mezzi di trasporto,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato di mezzi di trasporto, comprensivi eventualmente di pezzi di ricambio; sono incluse le prestazioni di meccanici, etc.;

- **Manutenzione ordinaria hardware** ovvero servizi finalizzati al mantenimento inefficienza e buono stato dei sistemi automatizzati, inclusi gli apparati per le reti ed i lavori di cablaggio;
- **Manutenzione ordinaria software** ovvero gli interventi di manutenzione migliorativa, adeguativa e correttiva che non incrementano il valore del software di proprietà, distinto in software applicativo e software di base;
- **Manutenzione ordinaria di altri beni** ovvero gli interventi di manutenzione ordinaria su beni che non rientrano nelle categorie precedenti.

5.5.7 Manutenzione di armi, armamenti e mezzi per la difesa

La voce "Manutenzione di armi, armamenti e mezzi per la difesa" si riferisce alle prestazioni fornite da terzi finalizzate al mantenimento in efficienza e in buono stato delle dotazioni belliche utilizzate per Missioni di pace e difesa nazionale.

Tale voce è strettamente collegata alla nuova voce di 2° livello **Armi, Armamenti e mezzi per la difesa,** inserita, a seguito dell'introduzione del nuovo Piano dei conti, tra i Beni di consumo e che fa riferimento a dotazioni relative a materiale bellico, di esclusivo appannaggio del Ministero della Difesa.

Le voci di 3° livello incluse nella "Manutenzione di armi, armamenti e mezzi per la difesa", sono rappresentative, come per la precedente, del tipo di bene oggetto di manutenzione, ossia:

- **Manutenzione armi leggere e armi pesanti,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato delle dotazioni belliche per usi militari utilizzate per Missioni di pace e difesa nazionale;
- **Manutenzione mezzi terrestri per la difesa,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato delle dotazioni belliche terrestri militari utilizzate per Missioni di pace e difesa nazionale(es. mezzi da combattimento ruotati e cingolati, autoveicoli, macchine ed attrezzature speciali per le Forze Armate, etc.);
- **Manutenzione mezzi aerei per la difesa,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato delle dotazioni belliche aeree militari utilizzate per Missioni di pace e difesa nazionale (elicotteri e aerei da combattimento, aerei cisterna, etc.);

- **Manutenzione mezzi navali per la difesa,** ovvero servizi finalizzati al mantenimento in efficienza e buono stato delle dotazioni belliche marittime militari utilizzate per Missioni di pace e difesa nazionale (navi e portaerei da combattimento, etc.).

5.5.8 Noleggi, locazioni e leasing

La voce “Noleggi, locazioni e leasing” si riferisce ai costi derivanti da contratti stipulati con terzi per noleggi, leasing e locazioni di beni di proprietà di terzi.
Questa voce si articola al 3° livello in funzione del tipo di bene oggetto del contratto:

- **Noleggio e leasing impianti e macchinari,** relativo al complesso delle macchine e delle attrezzature necessarie allo svolgimento delle attività, comprese le fotocopiatrici, fax, distributori automatici, impianti irrigazione, impianti d'antenna (tv terrestre e tv satellitare), impianti di videoconferenza via satellite, sistemi video wall a retro proiezione, videoregistratori, lettori DVD, videoproiettori, proiettori di diapositive, etc.;
- **Locazione immobili,** relativo ai beni durevoli aventi una consistenza fisica tale da non poter essere trasportati in altro luogo senza pregiudizio della loro integrità;
- **Noleggio e leasing hardware,** relativo alle macchine connesse al trattamento automatizzato di dati, inclusi gli apparati per le reti ed i lavori di cablaggio come personal computer, monitor, stampanti, plotter, etc.;
- **Licenze d’uso di software**, ovvero l’acquisizione del diritto all’utilizzo condizionato di un software di cui non se ne acquisisce la proprietà (ad esempio licenze d’uso di MS-Windows o di prodotti correnti per l’automazione d’ufficio), distinto per software applicativo e di base;
- **Noleggio e leasing mezzi di trasporto**, relativo ai veicoli che possono essere usati per trasportare persone o cose sulla superficie terrestre, (via terra, via mare o via aerea);
- **Noleggio e leasing di altri beni**, ovvero relativo al complesso delle macchine e delle attrezzature che non sono specificate nelle categorie precedenti.

5.5.9 Utenze e canoni

La voce “Utenze e canoni” si riferisce ai costi che si sostengono per la fruizione di un servizio erogato da terzi, regolati contrattualmente da pagamenti periodici, a volta composti da una parte fissa e da una parte variabile correlata al consumo effettivo.

La voce “Utenze e canoni” si articola al 3° livello in relazione al tipo di servizio oggetto del contratto:

- **Telefonia fissa,** ovvero il costo derivante dall’utilizzo del servizio telefonico fisso;
- **Telefonia mobile**, ovvero il costo derivante dall’utilizzo del servizio telefonico mobile;
- **Abbonamenti a banche dati,** ovvero i costi derivanti dall’utilizzo del servizio “banca dati” intendendosi per tale un archivio digitale (un insieme di dati in formato elettronico) rigorosamente organizzati e strutturati in maniera tale da renderne possibili l’interrogazione e il reperimento. Le banche dati possono essere off line (su Cd rom) oppure on line, cioè ospitate su server al cui contenuto si accede tramite rete dietro corrispettivo di un pagamento (ad es. banche dati giuridiche e legislative, finanziarie, contabili, agenzie di stampa on-line, etc.);
- **Reti di trasmissione**, ovvero il costo derivante dall’utilizzo di sistemi di trasmissione dei dati;
- **Energia elettrica,** ovvero il costo derivante dall’utilizzo di forniture di energia elettrica;
- **Acqua,** ovvero il costo derivante dall’utilizzo di forniture di acqua;
- **Gas,** ovvero il costo derivante dall’utilizzo di forniture di gas;
- **Altri canoni,** ovvero il costo derivante dall’abbonamento a canoni radiotelevisivi e simili.

5.5.10 Servizi ristorazione

La voce “Servizi di ristorazione” si riferisce alle prestazioni richieste a terzi per servizi di mensa e ristorazione.

Al 3° livello si suddivide in funzione dei soggetti che usufruiscono di tali prestazioni:

- **Personale militare**
- **Personale civile**

5.5.11 Servizi ausiliari

In questa voce confluiscono tutte le prestazioni di servizi resi da terzi non classificabili in altre voci e che sono spesso finalizzate al mantenimento e al funzionamento della struttura.

In essa confluiscono le seguenti voci di dettaglio:

- **Sorveglianza e custodia**, ovvero servizi di vigilanza esterna ed interna di immobili e custodia di beni mobili;
- **Pulizia e lavanderia**, ovvero servizi di pulizia di locali e di lavanderia per vestiario, equipaggiamenti e biancheria varia;
- **Stampa e rilegatura**, ovvero servizi di stampa, fotocomposizione, fotoriproduzione, rilegatura, etc.;
- **Trasporti, traslochi e facchinaggio**, ovvero i costi sostenuti dalle Amministrazioni sia per servizi di trasporto, trasloco e facchinaggio, relativi a beni e persone svolte nell'ambito lavorativo sia per il trasporto di beni del personale trasferito d'ufficio (ad es. quelli relativi agli oggetti e alla mobilia del dipendente). In quest'ultimo caso non rientrano in tale voce le "Indennità di trasferimento e prima sistemazione" che, invece, rappresentano il compenso attribuito al dipendente per il disagio sofferto;
- **Prestazioni artigianali**, ovvero servizi acquistati a beneficio del personale quali ad esempio barbiere, calzolaio, etc.;
- **Altri servizi ausiliari,** in cui confluiscono tutti quei costi che pur essendo assimilabili agli altri "Servizi ausiliari" non trovano un'esatta collocazione nelle voci precedenti.

5.5.12 Servizi finanziari

In questa voce confluiscono tutti compensi per prestazioni di servizi di tipo finanziario resi da banche o organismi finanziari per l'espletamento di compiti istituzionali direttamente affidati ad una struttura dell'Amministrazione.

Le voci di 3° livello incluse nei "Servizi finanziari", sono:

- **Commissioni per il collocamento di titoli od azioni**, ovvero le commissioni riconosciute alle banche per la vendita di azioni, per la vendita o collocamento di titoli del debito pubblico;
- **Servizi di tesoreria**, ovvero i compensi riconosciuti per lo svolgimento dei servizi di tesoreria, come ad esempio, quelli forniti dalla Banca d'Italia e dalle Poste S.p.A.;
- **Altri servizi finanziari** che includono costi relativi a compensi riconosciuti per servizi finanziari resi da terzi, come, ad esempio i CAF, Equitalia S.p.A, ecc.

5.5.13 Assicurazioni

In questa voce confluiscono i costi derivanti dalla stipula di contratti di assicurazione, obbligatoria o facoltativa, per persone e cose (ad esempio responsabilità civile o furti).
Le voci di 3° livello sott'ordinate, sono:

- **Assicurazioni su beni immobili** che includono i costi di assicurazione per edifici, caserme, impianti sportivi, biblioteche, etc.;
- **Assicurazioni su beni mobili**, ovvero i costi di assicurazione per autovetture, oggetti o animali;
- **Assicurazione per responsabilità civile verso terzi** che include i costi di assicurazione a carico dell'Amministrazione, in particolare quanto questa sia tenuta a risarcire, quale soggetto civilmente responsabile ai sensi di legge, per danni involontariamente cagionati a terzi dall'attività lavorativa dei propri dipendenti;
- **Altre assicurazioni**, ovvero i costi sostenuti per assicurare personale estraneo all'Amministrazione ed altre tipologie di assicurazione.

5.5.14 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

Per le **fasi di budget** il costo complessivo deve essere determinato, distintamente per semestre, calcolando il valore degli acquisti di servizi e utilizzo di beni di terzi che **si prevede di utilizzare** nell'anno di budget.

Per tutti i costi compresi nella voce in oggetto va tenuto presente il concetto di **competenza economica**, secondo il quale il costo di un periodo corrisponde al valore del servizio erogato o prestato nello stesso periodo, indipendentemente dal momento in cui saranno impegnate o pagate le relative risorse finanziarie.

Nella determinazione del costo occorre, pertanto, far riferimento sia alle prestazioni da acquisire nell'anno di budget, sia a quelle che sono state acquisite l'anno precedente ma non ancora completamente utilizzate.

Nel costo complessivo, in particolare, devono essere incluse le prestazioni da acquisire ed utilizzare nell'anno di budget:

- la cui spesa verrà sostenuta nel medesimo esercizio a valere sugli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione;
- la cui spesa, già impegnata negli esercizi precedenti (e affluita nel conto dei residui), verrà pagata nell'esercizio in conto residui;
- la cui spesa, già impegnata nell'esercizio in corso, verrà pagata nell'esercizio successivo in conto residui.

I costi relativi a servizi acquisiti e gestiti direttamente dai centri di costo, prevalentemente quelli rientranti nelle prime quattro voci di 2° livello - Consulenza, Promozione, Formazione ed addestramento, Servizi finanziari - saranno a questi direttamente attribuiti e da questi previsti per l'anno di budget, distintamente per semestre; potranno, inoltre, essere attribuiti dai centri direttamente ai singoli Programmi di propria competenza, soprattutto laddove sia rinvenibile una stretta correlazione fra le attività svolte per i Programmi e l'utilizzo del servizio.

Nella fase di attribuzione dei costi al Programma, è **opportuno tenere conto della attribuzione ai Programmi delle risorse finanziarie che serviranno per spesare i costi previsti o effettivamente sostenuti**. Ciò è necessario per garantire la coerenza tra le risorse finanziarie e quelle economiche.

I costi gestiti in modo centralizzato – dagli uffici del consegnatario o da altri uffici per l'intera Amministrazione o per una parte della stessa (ad esempio per Dipartimento), e prevalentemente le voci di 2° livello - Manutenzione, Locazioni, noleggi e leasing, Utenze e canoni, Servizi di ristorazione, Servizi Ausiliari e Assicurazioni - dovranno essere previsti, distintamente per semestre, dagli uffici responsabili della loro acquisizione e gestione ed attribuiti ai singoli centri di costo. L'attribuzione può essere puntuale, se è rinvenibile una correlazione diretta fra il servizio ed il Centro di costo che lo utilizza, oppure secondo opportuni parametri di ribaltamento, come precedentemente illustrato al paragrafo 4.2.

Per quanto riguarda, la rilevazione dei costi in **fase di consuntivazione**, i principi da applicare sono gli stessi sopra esposti per la previsione, riferendosi, anziché al valore dei servizi di cui si prevede l'utilizzo, al **valore dei servizi effettivamente utilizzati** nel semestre di riferimento.

5.6 Altri costi - contenuto e articolazione della voce

La voce "Altre costi" si riferisce ad ulteriori costi che le Amministrazioni possono sostenere nello svolgimento dei compiti ad esse assegnati.

Al 2° livello del Piano dei conti tale voce risulta così articolata:

- **Incarichi istituzionali;**
- **Amministrativi;**
- **Partecipazione ad organizzazioni;**
- **Imposte;**
- **Tasse.**

5.6.1 Incarichi istituzionali

A tale voce fanno riferimento i costi sostenuti per compensare i cittadini chiamati a svolgere particolari funzioni per lo Stato quali quelle di:

- **Giudici popolari**, ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere funzioni di giudice popolare;

- **Giudici tributari,** ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere funzioni di giudice tributario;
- **Giudici di pace,** ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere funzioni di giudice di pace;
- **Garanti per il contribuente,** ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere funzioni di garante per il contribuente (Art.13 Legge n. 212 del 27 luglio 2000);
- **Commissioni elettorali**, ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere attività nelle commissioni elettorali;
- **Servizio civile**, ovvero gli oneri per rimborsare gli enti che, fruendo delle prestazioni fornite dai giovani che effettuano il servizio civile, ne sostengono i relativi costi;
- **Altri incarichi,** ovvero la remunerazione ai cittadini chiamati a svolgere attività non comprese nelle precedenti.

5.6.2 Amministrativi

Costi di natura varia sostenuti per lo svolgimento di attività di carattere amministrativo. Al 3° livello del Piano dei conti tale voce è suddivisa in:

- **Oneri postali e telegrafici,** ovvero gli oneri derivanti dall'invio di corrispondenza, telegrammi, etc. addebitabili all'Amministrazione mittente;
- **Carte-valori, bollati, registrazione contratti,** ovvero gli oneri derivanti dall'acquisto di carte costituenti valori in quanto rappresentative per lo Stato di obbligazioni, autorizzazioni, certificazioni, ricevute di introiti, spese per la registrazione di contratti diverse dall'imposta di registro;
- **Onorificenze e riconoscimenti istituzionali,** ovvero gli oneri derivanti dal conferimento di particolari titoli o riconoscimenti, concessi dalle Amministrazioni in ragione di atti benemeriti;
- **Pubblicazione bandi,** ovvero gli oneri connessi alla pubblicazione in qualsiasi forma di avvisi relativi a procedure ad evidenza pubblica per la fornitura di beni e servizi o per concorsi pubblici per il reclutamento del personale;

- **Iscrizioni ad ordini professionali,** ovvero gli oneri derivanti dalla necessità di essere iscritti ad ordini professionali (contributi associativi);
- **Diversi,** costi che pur essendo assimilabili ai costi amministrativi non trovano un'esatta collocazione nelle voci precedenti.

5.6.3 Partecipazione ad organizzazioni

Nella voce "Partecipazioni ad organizzazioni" rientrano i contributi ordinari per la partecipazione ad organismi internazioni versati da singole amministrazioni, limitatamente ai casi in cui la partecipazione diretta dell'Amministrazione alle attività dell'organismo stesso rientri nei suoi compiti istituzionali e da tale partecipazione l'Amministrazione riceva delle controprestazioni; in tutti gli altri casi, in cui l'amministrazione operi solo come ente pagatore della quota associativa annuale di partecipazione dell'Italia all'organismo internazionale, la quota di partecipazione va considerata un costo riferibile allo Stato nel suo complesso.

La voce al 3° livello si articola in:

- **Partecipazione ad organismi interni;**
- **Partecipazione ad organismi internazionali.**

5.6.4 Imposte

Alla voce si riferiscono le prestazioni obbligatorie di denaro dovute allo Stato stesso o ad altri enti pubblici territoriali e misurate in relazione alla capacità contributiva, senza avere diritto a un corrispettivo specifico.

Al 3° livello del Piano dei conti la voce Imposte si suddivide in:

- **Imposte sul reddito,** costo relativo all'imposizione sul reddito prodotto;
- **Imposte sul patrimonio**, costo relativo all'imposizione sui beni patrimoniali di proprietà delle Amministrazioni;
- **Imposte di registro**, ovvero il costo relativo all'imposizione derivante dal dover dare pubblicità legale a determinati eventi (ad esempio registrazione di contratti a seguito di procedure ad evidenza pubblica, registrazione contratti di locazione e compravendita, emanazione sentenze, etc.);

- **Imposta sul valore aggiunto,** costo relativo all'imposizione sul valore aggiunto (I.V.A.);
- **Altre imposte,** costi relativi ad imposizioni con carattere residuale rispetto alle precedenti.

Anche se il 3° livello del Piano dei conti – che è stato definito in un ottica generale e costituisce un riferimento per tutte le amministrazioni gli organismi pubblici - prevede varie tipologie di imposte, l'unica utilizzabile dalle Amministrazioni centrali dello Stato è **l'imposta di registro.**

L'imposta sul reddito e **l'imposta sul patrimonio,** infatti, non hanno rilievo per le Amministrazioni centrali dello Stato

L'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) non deve di norma essere corrisposta dalle Amministrazioni centrali dello Stato ed è in ogni caso compresa nel costo dei beni e servizi acquisiti ed imputati alle voci di costo relative.

Per quanto riguarda l'Imposta sulle attività produttive (**I.R.A.P.**), questa viene già considerata nel calcolo delle retribuzioni e quindi già rilevata nell'ambito del costo del lavoro.

La voce **Altre imposte** è una voce residuale che, sempre nell'ambito delle Amministrazioni centrali, non rappresenta nessuna natura significativa di costo.

5.6.5 Tasse

Le "Tasse" rappresentano tributi che sono pagati in corrispondenza di un servizio fornito dalla P.A. Le singole Amministrazioni sono, di solito, tenute al loro pagamento come qualunque contribuente.

Nella voce **Tasse** confluiscono i costi relativi a:

- **Tassa rimozione rifiuti solidi urbani**, per il servizio di rimozione e smaltimento dei rifiuti solidi urbani;
- **Tassa per passi carrabili**, per l'apertura di accessi su vie pubbliche;
- **Tassa di possesso per mezzi di trasporto,** connessa ai i mezzi di trasporto;
- **Altre tasse**, derivanti da tassazioni con carattere residuale rispetto alle precedenti.

5.6.6 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

In linea generale **per le fasi di budget**, ad eccezione delle voci ***Iscrizione ad ordini professionali, Partecipazione ad organismi interni*** e ***Partecipazione ad organismi internazionali,*** i costi in oggetto, dovranno essere previsti, distintamente per i due semestri, facendo riferimento alle presumibili necessità e tenendo conto, per singola tipologia , di quelli eventualmente sostenuti nell'anno precedente.
Tali costi:

- corrispondono alle relative spese da sostenere;
- sono attribuibili direttamente al Centro di costo che le gestisce;
- vanno attribuiti dal centro ai singoli Programmi sulla base degli Anni persona previsti sugli stessi.

La voce ***Iscrizioni ad ordini professionali*** è relativa alle quote da versare, a carico dell'Amministrazione, per l'iscrizione ad ordini professionali (avvocati, architetti, medici...) del personale impiegato. Il costo da prevedere, distintamente per semestre (pari, in questo caso, alla metà della quota annuale), è attribuibile ai centri di costo che impiegano il personale per cui viene versata la quota e da questi va attribuita ai propri Programmi in base alle previsioni di impiego dello stesso personale.

Per quanto riguarda le voci di 3° livello del Piano dei conti ***Partecipazione ad organismi interni*** e ***Partecipazione ad organismi internazionali***, si precisa che non vanno comprese in esse le quote di partecipazione dello Stato ad organismi internazionali le cui attività non possono essere fatte rientrare nella competenza esclusiva di una Amministrazione Centrale e le cui controprestazioni (beni e servizi prodotti dall'organismo internazionale) non siano destinate ed utilizzate in maniera esclusiva da una Amministrazione Centrale. Tali quote, infatti, sono costi attribuibili allo Stato nel suo complesso piuttosto che ad uno o più centri di costo e vanno, conseguentemente, considerati trasferimenti.
Le voci ***Partecipazione ad organismi interni*** e ***Partecipazioni ad organismi internazionali***, al contrario, sono destinate ad accogliere i costi per la partecipazione ad organismi interni e internazionali specializzati, le cui attività rientrino nella competenza esclusiva di una Amministrazione Centrale e le cui eventuali controprestazioni siano destinate ed utilizzate dalla stessa Amministrazione. Solo in

tali casi, infatti, l'attribuzione del costo di partecipazione ad uno o più centri di costo appare giustificata.

Nel caso in cui ricorra questa fattispecie, i centri di costo che svolgono le attività connesse alla partecipazione agli organismi in questione effettueranno la previsione, per semestre, dei costi di partecipazione riferendoli ai Programmi di competenza.

Per quanto riguarda le ***imposte***, ad eccezione della voce **imposta di registro**, **non devono essere previsti o rilevati costi da parte delle Amministrazioni centrali dello Stato.**

I costi relativi alle ***Tasse*** vanno previsti, distintamente per semestre, facendo riferimento alle presumibili necessità e tenendo conto di quelli eventualmente sostenuti nell'anno precedente. I costi da prevedere per ogni semestre corrispondono alla metà dell'importo annuale della tassa.

Le tasse a carico delle Amministrazioni Centrali sono generalmente gestite in modo centralizzato da un unico ufficio (ad esempio l'ufficio affari generali), al quale compete il calcolo del costo previsto o sostenuto e la sua attribuzione ai singoli centri di costo, sulla base dei criteri quali gli Anni Persona per Centro di costo, oppure, in casi particolari, (es. tassa di rimozione dei rifiuti solidi urbani, tassa di rimozione per rifiuti ingombranti, tassa per passi carrabili, etc.), sulla base dello spazio fisico a disposizione dei singoli centri di costo (metri quadri).

Trattandosi generalmente di costi non direttamente riferibili ai singoli Programmi, i costi del centro potrebbero da questo attribuiti ai Programmi sulla base degli Anni Persona.

Per quanto riguarda la rilevazione dei costi in fase di consuntivazione si applicano di stessi principi descritti per la previsione.

5.7 Oneri straordinari e da contenzioso - contenuto e articolazione della voce

Con la voce "Oneri straordinari e da contenzioso" si rappresentano tutti quei costi che si generano nello svolgimento delle attività dell'Amministrazione, anche a carattere di eccezionalità che non rientrano nelle altre voci classificate o che derivano da contenziosi giudiziari.

Al 2° livello del Piano dei conti, tale voce risulta così articolata:

- **Costi straordinari**;
- **Esborso da contenzioso**.

5.7.1 Costi straordinari

La voce “Costi straordinari” si riferisce a quei costi di tipo straordinario, che non misurano cioè il valore di risorse umane e strumentali impiegate per lo svolgimento ordinario dell’attività istituzionale.

Rientrano in tale i costi relativi a:

- **Oneri derivanti da rapporti con terzi**, ovvero forme di penali previste contrattualmente;
- **Collaborazione con le istituzioni** in cui possono rientrare i premi corrisposti per il ritrovamento di beni di particolare valore storico, archeologico e artistico oppure ad es. i compensi per i collaboratori di giustizia;
- **Oneri per espropriazioni di immobili e diritti immobiliari** ossia oneri derivanti da espropriazioni di immobili ed a eventuali diritti immobiliari da corrispondere;
- **Spese per differenze cambio,** ovvero oneri generati dalle oscillazioni del tasso di cambio della lira rispetto alla valuta utilizzata;
- **Perdite su garanzie,** ovvero costi derivanti da inadempienze di contratti garantiti dallo Stato;
- **Interessi passivi per ritardati pagamenti**, ossia gli oneri derivanti dal non avere effettuato un pagamento in tempo utile;
- **Sopravvenienze passive**, ovvero costi che derivano da fatti per i quali l’insorgere dell’onere è estraneo alla gestione ordinaria di impresa; ad es. oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione;
- **Insussistenze attive,** oneri generati dalla perdita di valore di beni andati perduti o danneggiati per incendio, furto, eventi accidentali;
- **Minusvalenze da alienazioni**, ossia la differenza negativa fra prezzo di vendita di un bene patrimoniale e valore residuo dello stesso.

5.7.2 Esborso da contenzioso

La voce "Esborso da contenzioso" fa riferimento ai costi sostenuti dallo Stato a seguito di sentenze esecutive di cause amministrative o civili che lo vedono coinvolto, distinte in base al destinatario dell'esborso:

- **Personale dipendente,** costi derivanti da cause in cui lo Stato viene giudicato in relazione alla sua posizione di datore di lavoro;
- **Fornitori,** costi derivanti da cause in cui lo Stato è coinvolto con i propri fornitori;
- **Cittadini,** costi derivanti da cause in cui lo Stato è coinvolto nel ruolo di fornitore di servizi sia come Amministratore pubblico sia in quanto parte di un rapporto di tipo privatistico.

5.7.3 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

I valori relativi alla voce **Costi straordinari** che si manifestano contestualmente al sostenimento della relativa spesa, **non sono**, in generale, **oggetto di previsione** <u>**in sede di budget**</u>, in quanto legati ad eventi non preventivabili e di carattere straordinario, quali ad esempio:

- la perdita per distruzione, furto o smarrimento di beni patrimoniali e non patrimoniali;
- la minusvalenza generata da una alienazione di beni patrimoniali, ossia la differenza fra il prezzo di vendita ed il valore residuo del bene;
- le perdite su garanzie prestate a terzi;
- le penali pagate per inadempimenti contrattuali;
- le maggiori spese da sostenere per differenze di cambio.

Nel caso in cui, tuttavia, si ritenga opportuno prevedere costi su tale voce, stimando, ad esempio, il verificarsi di eventi che comportino il pagamento di penali - questi dovranno:

- corrispondere alle relative spese che si presume di sostenere, distintamente per semestre;
- essere attribuiti direttamente al Centro di costo;

- essere attribuiti in modo indiretto ai singoli Programmi, attraverso il parametro degli Anni Persona.

I costi relativi alla voce **Esborso da contenzioso** devono essere stimati, distintamente per i due semestri dell'anno di budget:

- dall'ufficio del personale, per quanto riguarda il contenzioso con il personale dipendente;
- dall'ufficio del consegnatario o dal centro che gestisce l'acquisizione dei beni e dei servizi, per quanto riguarda il contenzioso con i fornitori;
- dal Centro di costo responsabile dell'erogazione del servizio che è oggetto del contenzioso.

Per la determinazione dell'importo occorrerà far riferimento alle sentenze che presumibilmente diventeranno esecutive nell'anno di budget.

Per la voce **Costi straordinari** in sede di consuntivazione, ferma restando l'attribuzione diretta al Centro di costo che ha gestito le relative spese ed indiretto rispetto ai Programmi del centro, saranno attribuiti a tale voce:

- il valore residuo – non ancora ammortizzato - dei beni patrimoniali andati perduti per distruzione, furto o smarrimento ed il valore dei beni non patrimoniali acquisiti e non ancora utilizzati prima che andassero perduti;
- la differenza fra valore di alienazione e valore residuo – non ancora ammortizzato - del bene patrimoniale alienato (minusvalenza);
- le perdite su garanzie prestate a terzi verificatesi nel periodo per cui si rilevano i costi;
- le penali pagate nel periodo di rilevazione per inadempimenti contrattuali;
- le maggiori spese sostenute nel periodo di rilevazione per differenze di cambio.

Per la voce **Esborso da contenzioso**, il costo complessivo di norma và attribuito al Centro di costo che gestisce il contenzioso, tenendo presente che nella fase di attribuzione dei costi al Programma, anche in questo caso, il Centro di costo deve **tenere conto dell'attribuzione ai Programmi delle risorse finanziari che serviranno per spesare i costi previsti o effettivamente sostenuti.**

Il contenzioso con il personale potrebbe essere attribuibile ai Programmi del centro in via indiretta, utilizzando come parametro preferibilmente gli Anni Persona, come indicato in precedenza.
Mentre il contenzioso con i fornitori e con i cittadini può essere direttamente riferibile alle attività rientranti in uno dei Programmi del centro oppure, in caso contrario, dovrà esservi attribuito in base agli Anni Persona previsti dal centro sui Programmi stessi.
Il costo sostenuto per esborso da contenzioso, per ogni semestre di rilevazione, è pari al valore delle sentenze a carico dell'Amministrazione divenute esecutive nel semestre di rilevazione comprensive di eventuali interessi di mora, rivalutazione monetaria, etc.

5.8 Ammortamenti - contenuto e articolazione della voce

"L'Ammortamento" è il trattamento contabile attraverso il quale si stima l'onere economico che l'Amministrazione sostiene per un fattore "*produttivo*" in grado di assicurare la sua funzionalità per più anni, ossia rientra tra quei beni che vengono denominati anche "a fecondità ripetuta". Infatti, nel caso di acquisizione di un **bene durevole**, necessario all'Amministrazione per perseguire i suoi compiti, **il costo** del periodo, da un punto di vista economico, **non è rappresentato dall'intera somma spesa** per disporre del bene: al fine di ottenere un'analisi dei costi più aderente alla realtà, si applica il criterio dell'ammortamento, che prevede la **ripartizione della somma nei periodi in cui il bene verrà utilizzato.** La vita utile dei beni durevoli da ammortizzare viene stabilita convenzionalmente, per le varie tipologie di beni corrispondenti alla articolazione del Piano dei conti, attraverso una tabella di aliquote annuali di ammortamento, esposta a pag. 90 (Tabella 4).
La voce **Ammortamenti** accoglie sia le quote dei costi per l'acquisizione dei beni durevoli, sia quelle dei costi relativi alle **manutenzioni straordinarie**, ovvero per quelle manutenzioni che, aumentando il valore dei beni durevoli, sono sottoposte allo stesso criterio di valorizzazione del bene su cui è operata la manutenzione.
Le voci di 2° livello, individuate in base al tipo di bene oggetto dell'ammortamento sono:

- **Beni immateriali**;
- **Beni immobili**;
- **Beni mobili**;
- **Manutenzioni straordinarie.**

5.8.1 Beni immateriali

Alla voce "Beni immateriali" fanno riferimento i costi relativi ai beni durevoli che pur non avendo una consistenza fisica, possono essere oggetto di valutazione economica.
Nella voce, al 3° livello del Piano dei conti, confluiscono gli ammortamenti relativi alle seguenti categorie di beni:

- **Opere dell'ingegno - software prodotto**, il costo relativo allo sfruttamento delle opere dell'ingegno diverse dalle invenzioni industriali cioè software, distinto in applicativo e di base, esclusi i pacchetti applicativi in licenza d'uso;
- **Brevetti**, il costo relativo all'utilizzo esclusivo di invenzioni (sfruttamento industriale) ovvero il pagamento di un compenso al titolare di un brevetto o una proprietà intellettuale, con lo scopo di poter sfruttare quel bene per fini commerciali;
- **Diritti d'autore**, il costo relativo al riconoscimento all'autore di opere riconducibili alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia;
- **Avviamento**, la differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione, da parte dello Stato, di una azienda (o il valore di conferimento della medesima) ed il valore corrente attribuito agli elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono.

5.8.2 Beni immobili

Alla voce "Beni immobili" fanno riferimento i costi relativi ai beni durevoli aventi una consistenza fisica tale da non permetterne il trasporto in altro luogo senza pregiudizio della loro integrità.
Nella voce confluiscono gli ammortamenti relativi alle seguenti categorie di beni, che corrispondono al 3° livello del Piano dei conti:

- **Vie di comunicazione,** il costo relativo alle infrastrutture volte al collegamento di diversi punti, consentendo lo svolgimento del traffico (strade, autostrade, valichi, ponti, ferrovie, funivie, etc.);
- **Infrastrutture idrauliche,** il costo relativo ai beni volti alla regolamentazione dei corsi d'acqua ed al suo corretto deflusso (dighe, argini, sistemazione corsi d'acqua, canali d'irrigazione, acquedotti, fognature, etc.);
- **Infrastrutture portuali e aeroportuali,** il costo relativo ai beni che permettono il funzionamento di porti e aeroporti (porti, moli, banchine, darsene, escavazioni, fari, fanali, aeroporti, torri di controllo, etc.);
- **Opere per la sistemazione del suolo** il costo relativo agli interventi per dare un opportuno assetto al territorio (bonifiche, recinzioni aree protette, rimboschimenti, etc.);
- **Fabbricati civili ad uso commerciale e governativo,** il costo relativo alle costruzioni in muratura destinate ad uso commerciale e governativo (edifici pubblici, scuole, carceri, ospedali, ambasciate, etc.);
- **Fabbricati civili ad uso abitativo,** il costo relativo alle costruzioni in muratura destinate ad uso abitativo (uffici o abitazioni del personale, case popolari, etc.);
- **Fabbricati industriali e costruzioni leggere**, il costo relativo alle costruzioni in muratura destinate ad uso industriale e costruzioni secondarie (centrali elettriche, industrie, inceneritori, pensiline, etc.);
- **Fabbricati militari**, il costo relativo alle infrastrutture volte alle costruzioni in muratura destinate ad uso militare (caserme, etc.);
- **Fabbricati rurali,** il costo relativo alle costruzioni in muratura, che si trovano in siti rurali destinate ad uso agricolo o di allevamento;
- **Opere destinate al culto,** le costruzioni in muratura destinate ad essere luoghi di culto (chiese, moschee, etc.);
- **Beni immobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico, il** costo relativo alle opere di scultura o struttura architettonica di valore culturale, storico, archeologico ed artistico (fontane, obelischi, edifici di valore artistico, scavi, biblioteche, musei, teatri, chiese, case in cui hanno vissuto personaggi famosi, etc.);

- **Strade ferrate e relativi materiali di esercizio,** il costo relativo alle infrastrutture volte al collegamento di diversi punti mediante sistemi ferroviari (binari, etc.);
- **Impianti sportivi,** il costo relativo ad infrastrutture volte all'espletamento di attività sportive.

5.8.3 Beni mobili

Alla voce "Beni mobili" fanno riferimento i costi relativi ai beni durevoli aventi una consistenza fisica tale da permetterne lo spostamento.

In tale voce confluiscono, al 3° livello del Piano dei conti, gli ammortamenti relativi alle seguenti categorie di beni:

- **Mezzi di trasporto stradali leggeri,** il costo relativo all'insieme dei veicoli di piccole dimensioni che possono essere usati per trasportare persone o cose sulla superficie terrestre via terra (autovetture, motociclette, biciclette, motocicli, furgoni, volanti, etc.);
- **Mezzi di trasporto stradali pesanti,** il costo relativo all'insieme dei veicoli di grandi dimensioni che possono essere usati per trasportare persone o cose sulla superficie terrestre via terra (camion, autobus, autoblindo, etc.);
- **Automezzi ad uso specifico,** il costo relativo a mezzi stradali particolarmente attrezzati da destinare a specifici scopi ed esigenze (ambulanze, veicoli antincendio) oppure automezzi utilizzati per particolari attività (ruspe, gru, macchine escavatrici, etc.);
- **Mezzi di trasporto aerei,** il costo relativo all'insieme dei veicoli che possono essere usati per trasportare persone o cose sulla superficie terrestre via aerea (aerei, elicotteri, etc.);
- **Mezzi di trasporto marittimi,** il costo relativo all'insieme dei veicoli che possono essere usati per trasportare persone o cose sulla superficie terrestre via **mare** (*navi, motovedette, cisterne, sommergibili*, etc.);
- **Macchinari per ufficio,** il costo relativo ai beni in dotazione agli uffici per lo svolgimento e l'automazione di compiti specifici (fotocopiatrici, fax, telefoni, macchine da scrivere, calcolatrici, rilegatrici, imbustatrici automatiche, distruggidocumenti, apribuste elettrico, etc.);

- **Mobili e arredi per ufficio,** il costo degli oggetti per l'arredamento di uffici, allo scopo di rendere l'ambiente funzionale rispetto alle sue finalità (scrivanie, sedie, poltrone, armadi, classificatori, cassettiere, aste portabandiere, armadi blindati, casseforti, librerie, lampade, appendiabiti, bandiere, soprammobili, tappeti, guide, tende, portasciugamani, dispensatori di detersivo, etc.);
- **Mobili e arredi per alloggi e pertinenze,** il costo relativo agli oggetti per l'arredamento di ambienti destinati ad alloggio, ristorazione e rappresentanza, mense (letti, materassi, cuscini, piccoli elettrodomestici, servizi completi di: argenteria, posateria e vasellame, biliardi, pendole, etc.);
- **Mobili e arredi per locali ad uso specifico,** il costo ed agli oggetti per l'arredamento per ambienti destinati allo svolgimento di particolari attività (arredi per officine, laboratori - fotografici, di falegnameria, chimici, linguistici - sale prova e collaudo, tipografie, sale cinematografiche, centri sportivi, centrali telefoniche, sale per visite mediche, centrali operative, aule, parchi pubblici, etc.);
- **Impianti e attrezzature**, il costo relativo al complesso delle macchine e delle attrezzature necessarie allo svolgimento di una attività (impianti, macchinari per officine, laboratori - fotografici, di falegnameria, chimici, linguistici, etc.-, sale prova e collaudo, tipografie, sale cinematografiche, archivi, mense, centri sportivi, centrali telefoniche, sale per visite mediche, centrali operative, aule, attrezzaggio sale CED - contropavimenti, condizionatore, gruppo elettrogeno, etc.);
- **Hardware,** il costo relativo alle macchine connesse al trattamento automatizzato di dati (calcolatori, terminali, personal computer, stampanti, modem, reti, server, scanner, etc.);
- **Armi leggere,** il costo relativo alle dotazioni di piccole dimensioni utilizzate per i compiti di salvaguardia dell'ordine pubblico (pistole, fucili, etc.);
- **Beni mobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico,** il costo relativo agli insiemi di opere artistiche formanti una collezione e opere cui si riconosce un valore estetico e artistico (collezioni di quadri o statue, raccolte discografiche, quadri, statue, etc.);

- **Materiale bibliografico,** il costo relativo a libri, pubblicazioni, materiale multimediale di valore tale da essere suscettibile di ammortamento;
- **Strumenti musicali,** il costo di strumenti musicali di proprietà dello Stato;
- **Animali** il costo di animali utilizzati come ausilio in attività operative (cani, cavalli, etc.).

5.8.4 Manutenzioni straordinarie

Nella voce "Manutenzioni straordinarie" confluiscono gli ammortamenti relativi alle manutenzioni straordinarie operate sulle seguenti categorie di beni, per le cui descrizioni si rimanda alle stesse voci descritte in Ammortamenti – Beni immobili e Ammortamenti - beni mobili:

- **Manutenzione straordinaria vie di comunicazione;**
- **Manutenzione straordinaria infrastrutture idrauliche;**
- **Manutenzione straordinaria infrastrutture portuali e aeroportuali;**
- **Manutenzione straordinaria Opere per la sistemazione del suolo;**
- **Manutenzione straordinaria fabbricati civili ad uso commerciale e governativo;**
- **Manutenzione straordinaria fabbricati civili ad uso abitativo;**
- **Manutenzione straordinaria fabbricati industriali e costruzioni leggere;**
- **Manutenzione straordinaria fabbricati militari;**
- **Manutenzione straordinaria fabbricati rurali;**
- **Manutenzione straordinaria opere destinate al culto;**
- **Manutenzione straordinaria beni immobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico;**
- **Manutenzione straordinaria strade ferrate e relativi materiali di esercizio;**
- **Manutenzione straordinaria impianti sportivi;**
- **Manutenzione straordinaria mezzi di trasporto stradali pesanti;**
- **Manutenzione straordinaria automezzi ad uso specifico;**
- **Manutenzione straordinaria mezzi di trasporto aerei;**
- **Manutenzione straordinaria mezzi di trasporto marittimi**;
- **Manutenzione straordinaria mobili e arredi**;
- **Manutenzione straordinaria impianti ed attrezzature**;
- **Manutenzione straordinaria hardware;**

- **Manutenzione straordinaria opere dell ingegno software prodotto;**
- **Manutenzione straordinaria beni mobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico;**
- **Manutenzione straordinaria materiale bibliografico;**
- **Manutenzione straordinaria strumenti musicali.**

5.8.5 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

Il procedimento da seguire per il calcolo delle quote di ammortamento è sintetizzato nello schema seguente:

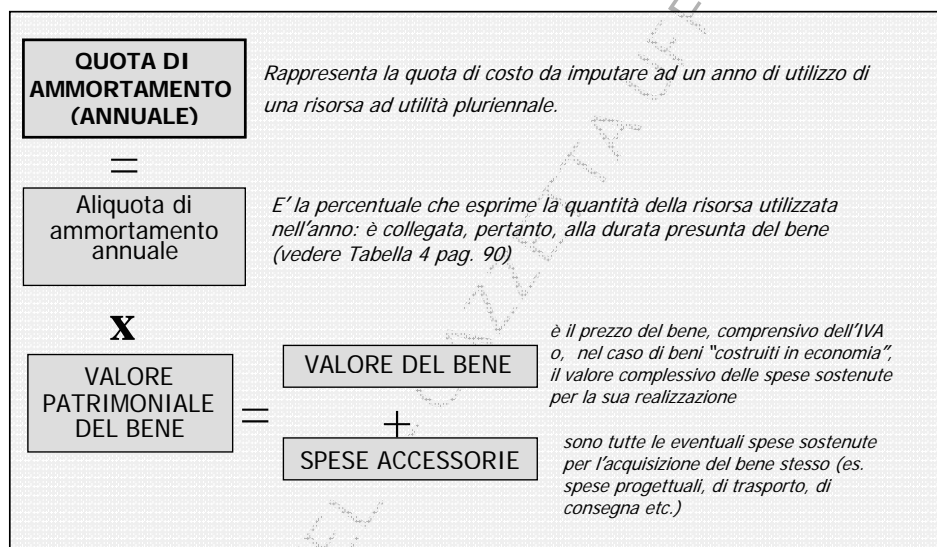



Figura 10: Procedimento per il calcolo delle quote di ammortamento

Per un periodo semestrale la quota di ammortamento calcolata come sopra sarà divisa per due.

In <u>fase di budget</u> la previsione dei costi degli ammortamenti per l anno in esame, deve essere effettuata al 3° livello del Piano dei conti.

Vanno considerati i beni la cui acquisizione ed inizio di utilizzazione siano posteriori all esercizio 2000.

Per ciascuna voce di massimo dettaglio del Piano dei conti deve essere determinato l ammortamento previsto per le immobilizzazioni secondo la classificazione prevista da tale Piano.

Il procedimento da seguire per il calcolo delle quote di ammortamento da attribuire ad un Centro di costo è il seguente:

1) si considerano i singoli beni che si prevede di acquisire e di iniziare ad utilizzare nell'esercizio di budget, distintamente per semestre:
   - *la cui spesa verrà sostenuta nel medesimo esercizio a valere sugli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione;*
   - *la cui spesa, già impegnata negli esercizi precedenti (e affluita nel conto dei residui), verrà pagata nell'esercizio in conto residui;*
   - *la cui spesa, già impegnata nell'esercizio in corso, verrà pagata nell'esercizio successivo in conto residui;*
2) per ciascun di tali beni si determina la spesa complessiva (valore patrimoniale);
3) i valori indicati nel punto 2) sono sommati insieme in relazione all'appartenenza dei beni alle tipologie rappresentate;
4) si calcolano le quote di ammortamento semestrali, applicando la metà delle aliquote annuali definite nella Tabella 4 a pag. 90;
5) infine, per pervenire all'ammortamento relativo a tutti i beni pluriennali impiegati nell'anno di budget, oltre alle quote di ammortamento calcolate come descritto ai punti precedenti, devono essere considerate le quote di ammortamento per i **beni che sono stati acquisiti negli anni precedenti**, a partire dal 2000, e che non sono stati ancora completamente ammortizzati.

Gli ammortamenti vanno inseriti dai centri di costo che prevedono di utilizzare i beni; la stessa procedura può essere seguita per la determinazione ed attribuzione dei costi relativi alle Manutenzioni straordinarie.

Se i beni sono <u>acquisiti e gestiti direttamente dal centro che li utilizza</u>, quest'ultimo dovrà includere le relative quote di ammortamento nel proprio budget.

Nel caso, invece, in cui <u>l'acquisizione e la gestione delle immobilizzazioni sia effettuata da un ufficio centralizzato</u> (ad esempio l'ufficio affari generali), è a questo che compete la determinazione dei valori patrimoniali, il conseguente calcolo delle quote di ammortamento ed eventualmente la ripartizione del costo tra i diversi centri di costo che utilizzano il bene, secondo il criterio ritenuto più opportuno a rappresentare l'utilizzo della risorsa. Indicativamente:

- per i **beni immateriali** si possono utilizzare vari parametri di riferimento; per la componente più rappresentativa, costituita dal software di proprietà delle Amministrazioni – incluso nella voce **opere dell'ingegno – software prodotto** si possono utilizzare gli Anni Persona per centro oppure parametri più sofisticati, basati ad esempio sulla misurazione dell'utilizzo delle procedure informatiche da parte dei singoli uffici;
- per i **beni immobili**, come parametri di riferimento si utilizzano di solito i metri quadri, essendo l'utilizzo di questi beni da parte dei centri di costo legato allo spazio fisico assegnato;
- per i **beni mobili**, essendo l'utilizzo di questi beni maggiormente legato alla quantità di risorse umane assegnate al centro, come parametro di riferimento si utilizzano di solito gli Anni Persona.

Per quanto riguarda **i Programmi**, se i beni strumentali sono dedicati allo svolgimento delle attività connesse ad un Programma, le relative quote di ammortamento vanno imputate direttamente al Programma oggetto; in caso contrario, la quota di ammortamento riferibile ad un Centro di costo dovrà essere attribuita ai Programmi utilizzando come parametro, secondo le indicazioni già fornite, gli Anni Persona previsti dal centro sui Programmi stessi.

Di seguito si riportano alcune esemplificazioni:

Esempio 1:

Il Centro di costo Alfa prevede di impiegare, nel 2009, per il Programma "A" di propria competenza, 13 autovetture aventi le caratteristiche descritte nella tabella 4, riportata a pag. 90.

L'aliquota da applicare è quella relativa alla voce "Mezzi di trasporto stradali leggeri" (pari al 20% annuo).

Anno di acquisto ed inizio impiego	2003			2004			2005			2006		
	1° sem.	2° sem.	Tot	1° sem.	2° sem.	Tot	1° sem.	2° sem.	Tot	1° sem.	2° sem.	Tot
N° autovetture	3	-	3	1	1	2	-	-	-	-	4	4
Spesa complessiva sostenuta (migliaia di €)	40	-	40	12,5	12,5	25	-	-	-	-	50	50

Anno di acquisto ed inizio impiego	2007			2008			2009 (stima)		
	1° sem.	2° sem.	Tot	1° sem.	2° sem.	Tot	1° sem.	2° sem.	Tot
N° autovetture	-	-	-	-	2	2	-	2	2
Spesa complessiva sostenuta (migliaia di €)	-	-	-	-	50	50	-	40	40

Procedimento per il calcolo degli Ammortamenti:

1. Le 2 autovetture acquisite nel **2004** sono state interamente ammortizzate con l'esercizio 2008; di conseguenza all'esercizio 2009 non va imputata alcuna quota di ammortamento.
2. Il valore patrimoniale delle 4 autovetture acquisite nel **2006** e che si prevede di utilizzare ancora nel 2009 (4° periodo di ammortamento) è uguale a 50.000 euro; la relativa quota di ammortamento imputabile a ciascun semestre dell'esercizio 2009 è pari a:

50.000 x 20%/2 = 5.000 euro

3. Il valore patrimoniale delle 2 autovetture acquisite nel corrente esercizio (2008) e che si prevede di utilizzare ancora nel 2009 (2° periodo di ammortamento) è uguale a 25.000 euro; la relativa quota di ammortamento imputabile a ciascun semestre dell'esercizio 2009 è pari a:

50.000 x 20%/2 = 5.000 euro

4. Il valore patrimoniale delle 2 autovetture che si prevede di acquisire ed iniziare ad utilizzare, a partire dal 2° semestre 2009, è uguale a 40.000 euro; per calcolare la quota di ammortamento imputabile all'esercizio, si procede come segue:

1° semestre 2009: 0
2° semestre 2009: 40.000 x 20%/2 = 4.000 euro

5. Ammortamento complessivo Centro di costo Alfa per il 2009 per la voce "Mezzi di trasporto stradali leggeri":

Quote di ammortamento	Derivante da beni acquisiti nel 2006		Derivante da beni acquisiti nel 2008		Derivante da beni da acquisire nel 2009		Totale
1°semestre 2009 :	5.000	+	5.000	+	0	=	10.000
2°semestre 2009 :	5.000	+	5.000	+	4.000	=	14.000
Totale 2009	10.000	+	10.000	+	4.000	=	24.000

Esempio 2:

È in corso di realizzazione un edificio da adibire ad uffici per il quale l'unico centro utilizzatore prevede di sostenere una spesa pari a 50 milioni di euro nel 2008. L'edificio viene utilizzato interamente per lo svolgimento delle attività rientranti in un unico Programma "B". L'aliquota annuale di ammortamento da applicare è il 2% e corrisponde a quella prevista per la voce "Fabbricati civili ad uso abitativo, commerciale e governativo".

Caso A: La realizzazione dell'opera è iniziata nel 2003, e il Centro di costo prevede che verrà terminata ed impiegata a partire dal 1° semestre 2008;

Spesa complessiva sostenuta			Quota di ammortamento 2008		
			1° semestre	**2° semestre**	**Totale 2008**
Nel 2003	50 mil €		**4 mil. €**	**4 mil. €**	**8 mil. €**
Nel 2004	100 mil €		(=400 X 2% / 2)	(=400 X 2% / 2)	
Nel 2005	100 mil €				
Nel 2006	50 mil €				
Nel 2007	50 mil €				
Nel 2008 (stima)	50 mil €				
Totale spese (ad opera completata)	**400 mil €**				
= Valore Patrimoniale del bene					

La quota di ammortamento sarà attribuita direttamente al Programma "B", per il quale esiste una stretta correlazione fra lo svolgimento delle attività a questa legate e l'utilizzo dell'edificio.

Caso B: la realizzazione dell'opera è iniziata nel 2004, e il Centro di costo prevede che verrà terminata nel 2009;

Spesa complessiva sostenuta			Quota di ammortamento 2009		
			1° semestre	**2° semestre**	**Totale 2009**
Nel 2004	100 mil €		**0 €**	**0 €**	**0 €**
Nel 2005	100 mil €				
Nel 2006	50 mil €		L'opera non ha ancora cominciato la sua vita utile nel 2008, di conseguenza non andrà ammortizzata. Nel 2008 le spese previste nell'anno saranno registrate nella voce "Opere in corso", nella quale confluiscono le spese previste nell'esercizio per la realizzazione di opere in economia il cui utilizzo inizierà negli anni successivi (2009).		
Nel 2007	50 mil €				
Nel 2008	50 mil €				
Nel 2009 (stima)	50 mil €				
Totale spese (ad opera completata)	**400 mil €**				
= Valore Patrimoniale del bene					

I principi per il calcolo e l'attribuzione dei costi **in sede di consuntivazione** semestrale sono simili a quelli descritti per il budget.

In sintesi, per determinare la quota di ammortamento da imputare ad un Centro di costo per ogni semestre si dovranno considerare:

- le quote di ammortamento relative a **beni acquisiti in periodi precedenti** a quello di riferimento ed ancora in uso, ossia non dismessi e non ancora completamente ammortizzati;
- le quote di ammortamento relative a **beni acquisiti nel periodo di riferimento**;
- le eventuali **dismissioni** avvenute mediante la *vendita, la cessione a titolo gratuito (donazione, rottamazione, etc....) o la perdita per effetto di cause di forza maggiore (furto, incendio, grave danneggiamento, etc....)* di beni prima del termine della loro vita utile;

Nel caso di vendita non saranno più calcolati gli ammortamenti per i beni non più utilizzati; inoltre, non saranno considerati gli eventuali effetti contabili derivanti dall'operazione di cessione (plusvalenze/minusvalenze = differenza tra valore residuo e prezzo di cessione).

Infine, nel caso di cessione a titolo gratuito o di perdita dei beni per effetto di cause di forza maggiore le quote d'ammortamento non saranno più calcolate dal momento dell'avvenuta dismissione dei beni, ma occorrerà contabilizzare l'intero valore non ancora ammortizzato (*valore residuo = valore patrimoniale – somma delle quote di ammortamento*) come costo riferito al periodo in cui tale evento è avvenuto. La voce del Piano dei conti in cui dovrà essere imputato il valore residuo (valore non ancora ammortizzato) è **Costi – Straordinari.**

Tipo di cespite	Aliquota
Beni immateriali:	
Opere d'ingegno – software prodotto	20%
Brevetti	20%
Diritti d'autore	20%
Avviamento	20%
Beni immobili:	
Vie di comunicazione	2%
Infrastrutture idrauliche	2%
Infrastrutture portuali e aeroportuali	2%
Opere per la sistemazione del suolo	2%
Fabbricati civili ad uso commerciale e governativo	2%
Fabbricati civili ad uso abitativo	2%
Fabbricati industriali e costruzioni leggere	2%
Fabbricati militari	2%
Fabbricati rurali	2%
Opere destinate al culto	2%
Beni immobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico	2%
Strade ferrate e relativi materiali d'esercizio	2%
Impianti sportivi	2%
Beni mobili:	
Mezzi di trasporto stradali leggeri	20%
Mezzi di trasporto stradali pesanti	10%
Automezzi ad uso specifico	10%
Mezzi di trasporto aerei	5%
Mezzi di trasporto marittimi	5%
Macchinari per ufficio	20%
Mobili e arredi per ufficio	10%
Mobili e arredi per alloggi e pertinenze	10%
Mobili e arredi per locali ad uso specifico	10%
Impianti ed attrezzature	5%
Hardware	25%
Armi leggere	20%
Beni mobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico	2%
Materiale bibliografico	5%
Strumenti musicali	20%
Animali	20%

Tabella 4: *Aliquote di ammortamento*

5.9 Oneri finanziari - contenuto e articolazione della voce

In questa voce rientrano i costi che misurano l'utilizzo di somme di denaro, generalmente prese a prestito per il proprio finanziamento, ovvero gli interessi passivi ed altri oneri a questi assimilabili.

Al 2° livello del Piano dei conti tale voce è distinta in:

- **Oneri su titoli del Debito Pubblico;**
- **Oneri su prestiti contratti dallo Stato;**
- **Oneri su finanziamenti specifici.**

5.9.1 Oneri su titoli del Debito Pubblico

La voce "Oneri del debito pubblico" ricomprende i costi maturati su capitali presi a prestito attraverso l'emissione di titoli offerti alla pubblica sottoscrizione.

In questa voce confluiscono, al 3° livello del Piano dei conti, le seguenti articolazioni:

- **Oneri su titoli a lungo**, il costo maturato sui capitali prestati allo Stato e che lo Stato stesso raccoglie attraverso l'emissione di titoli a lungo termine;
- **Oneri su titoli a breve**, il costo maturato sui capitali prestati allo Stato e che lo Stato stesso raccoglie attraverso l'emissione di titoli a breve termine.

5.9.2 Oneri su prestiti contratti dallo Stato

Nella voce Oneri su prestiti contratti dallo Stato rientrano tutti qui costi relativi ai finanziamenti concessi allo Stato da Istituti finanziari e di credito, nazionali od internazionali.

Al 3° livello del Piano dei conti viene rappresentata un'unica voce che riporta la stessa denominazione di quella di 2° livello:

- **Oneri su prestiti contratti dallo Stato.**

5.9.3 Oneri su finanziamenti specifici

Il finanziamento dello Stato, tramite l'emissioni di titoli del debito pubblico o l'acquisizione di prestiti, è gestito centralmente dal Ministero dell'Economia e delle

Finanze e i relativi costi sono riferibili allo Stato nel suo complesso e all'insieme delle Missioni e dei Programmi sui quali operano le Amministrazioni centrali.
Esistono tuttavia delle eccezioni qualora una norma autorizzi una singola Amministrazione a contrarre un prestito per finanziare una specifica attività (c.d. *"mutui di scopo"*).
La voce in oggetto è destinata ad accogliere i costi relativi a tali finanziamenti, che sono attribuibili alle Amministrazioni che li hanno contratti e ai Programmi al cui finanziamento sono destinati.
Al 3° livello del Piano dei conti troviamo la stessa voce inserita per il 2° livello:

- **Oneri su finanziamenti specifici**.

5.9.4 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

Gli ***Oneri su titoli del debito pubblico*** e gli ***Oneri su prestiti contratti dallo Stato***, come descritto, includono gli oneri derivanti dal ricorso al mercato per il **finanziamento dello Stato nel suo complesso**, principalmente attraverso l'emissione di titoli del debito pubblico, ma anche attraverso la concessione all'Italia di prestiti da parte di istituti di credito e/o organismi internazionali. **Tali costi, per la loro natura, non possono essere attribuiti alle singole Amministrazioni e, pertanto, non dovranno essere previsti nei budget dai centri di costo.**
Il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a formulare la previsione di costo di tale voce sulla base degli stanziamenti di competenza dei capitoli di Bilancio attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate al pagamento degli oneri derivanti dal finanziamento.

Nel caso in cui le singole Amministrazioni centrali accedano, in forza di norme specifiche, a **finanziamenti specifici**, il costo da prevedere in **fase di budget**, distinto per semestre, sarà pari alla quota di interesse sui finanziamenti di competenza dell'anno di budget.
I costi in oggetto, inoltre, trattandosi di finanziamenti "di scopo", cioè destinati a finanziare specifiche attività previste da particolari norme, dovranno essere riferiti direttamente ai Programmi le cui attività beneficiano del finanziamento in oggetto.

Per le fasi di consuntivazione, gli ***Oneri su titoli del debito pubblico*** e gli ***Oneri su prestiti contratti dallo Stato***, in analogia a quanto esposto per le fasi di budget, **per la loro natura, non possono essere attribuiti alle singole Amministrazioni e, pertanto, non dovranno essere rilevati dai centri di costo.**

Il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a rilevare i costi sostenuti sulla base dei pagamenti effettuati sui capitoli di Bilancio attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate al pagamento degli oneri derivanti dal finanziamento.

Per gli ***Oneri su finanziamenti specifici*** si applicano le stesse regole sopra esposte per le fasi di budget.

5.10 Opere in corso - contenuto e articolazione della voce

Nella voce ***Opere in corso*** rientrano tutte le spese sostenute, in un periodo di riferimento, per la realizzazione o la manutenzione straordinaria di beni durevoli.

Queste spese non rappresentano ancora, nel periodo di riferimento, un costo, ma lo diventeranno solo a partire dal momento in cui si avrà l'ultimazione del bene o della manutenzione straordinaria, fase dalla quale avrà inizio l'ammortamento.

Al 2° livello del Piano dei conti viene rappresentata un'unica voce che riporta la stessa denominazione di quella di 1° livello:

- **Opere in corso**

Mentre al 3° livello tale voce si articola in:

- **Opere in corso - costruzione:** le spese relative a lavori in corso per opere in costruzione;
- **Opere in corso - manutenzione straordinaria:** nella voce rientrano le spese relative alla manutenzione straordinaria di durata pluriennale su determinati beni.

5.10.1 Determinazione degli importi

Gli importi relativi alle “Opere in corso” che, come anticipato, **non rappresentano costi nel periodo di riferimento**, dovranno essere previsti e rilevati ai fini della riconciliazione, come verrà illustrato nel capitolo 7.

5.11 Rimanenze - contenuto e articolazione della voce

La voce **Rimanenze** è destinata ad accogliere il valore residuo, alla fine ed all’inizio di ogni periodo contabile, di beni di consumo e di alcune immobilizzazioni materiali giacenti in magazzino, ossia non ancora messe a disposizione dell’utilizzatore finale.
Tali valori sono utilizzati, se sussistono le condizioni sotto descritte, per il calcolo dei costi sostenuti in un periodo di riferimento per le tipologie di beni gestiti a magazzino.
La voce rimanenze 2° livello il Piano dei conti distingue quindi tra:

- **Beni di consumo** che al 3° livello identifica:
  - **Carta, cancelleria e stampati;**
  - **Materiali ed accessori.**
- **Beni mobili:** confluiscono in tale voce le seguenti voci di 3° livello:
  - **Macchinari per ufficio;**
  - **Mobili e arredi ;**
  - **Hardware;**
  - **Armi leggere.**

5.11.1 Determinazione degli importi

La voce **Rimanenze** trova utilizzazione nel caso in cui esista una gestione di magazzino ed il Sistema di contabilità economica tenga conto, nella valorizzazione dei costi sostenuti, delle sue movimentazioni di beni in entrata ed in uscita.
In tale caso, il costo sostenuto in un periodo per una delle suddette tipologie di beni si calcola come segue:

valore delle rimanenze all'inizio del periodo *(pari al valore delle rimanenze alla fine del periodo precedente)*	+
valore dei beni acquistati per il magazzino nel periodo *(registrati nella voce di costo relativa alla tipologia di bene)*	-
valore delle rimanenze alla fine del periodo	=
COSTO SOSTENUTO IN UN PERIODO PER UNA TIPOLOGIA DI BENI GESTITI A MAGAZZINO	

Tabella 5: *Calcolo delle rimanenze*

Esempio:

- Si ipotizzi l'esistenza di un magazzino destinato ad accogliere beni classificati nella voce "materiali ed accessori", e che tale magazzino sia utilizzato da un unico Centro di costo X;
- si ipotizzi che all'inizio di un anno il valore di magazzino di beni classificati nella voce "materiali ed accessori" sia pari a 100.000 €;
- si ipotizzi che nel corso del 1° semestre dell'anno i prelievi a carico del Centro di costo X siano pari a 50.000 €;
- si ipotizzi durante il 1° semestre siano effettuati acquisti per il magazzino pari a 20.000 €, e che, conseguentemente, tale valore sia iscritto nella voce di costo "Beni di consumo-materiali ed accessori" del Piano dei conti;
- il **valore del magazzino alla fine del semestre** sarà pari a:

	Descrizione	Voce di conto movimentato
100.000 €	(valore iniziale rimanenze per "materiali ed accessori")	Rimanenze – materiali ed accessori
- 50.000 €	(valore dei prelievi effettuati nel 1° semestre)	--------
+ 20.000 €	(valore degli acquisti effettuati nel 1° semestre)	Beni di consumo – materiali ed accessori
= 70.000 €	(Valore finale delle rimanenze per "materiali ed accessori")	Rimanenze – materiali ed accessori

- *il **costo a carico del Centro di costo X nel 1° semestre** sarà calcolato come segue:*

	Descrizione	Voce di conto movimentato
100.000 €	(valore iniziale rimanenze per "materiali ed accessori")	Rimanenze – materiali ed accessori
+ 20.000 €	(valore degli acquisti effettuati nel 1° semestre)	Beni di consumo – materiali ed accessori
- 70.000 €	(valore finale delle rimanenze per "materiali ed accessori")	Rimanenze – materiali ed accessori
= 50.000 €	(COSTO SOSTENUTO nel 1° semestre per "materiali ed accessori")	--------

Va osservato, tuttavia, che, in conseguenza dei principi e delle regole attualmente fissati per il Sistema unico di contabilità economica, secondo i quali il costo relativo

all'utilizzo di una certa tipologia di beni in un periodo di riferimento è pari al valore dei beni effettivamente utilizzati nel periodo stesso, la voce rimanenze non è, al momento, utilizzata.

Con riferimento all'esempio di cui sopra, infatti, secondo le regole attuali, si dovrà iscrivere direttamente il valore dei beni utilizzati nel semestre (pari a 50.000 €), nella voce "Beni di consumo – Materiali ed accessori".

5.12 Ratei e risconti - contenuto e articolazione della voce

Le voci "Ratei e Risconti" accolgono le poste integrative e rettificative di valori economici dovute a sfasature, soprattutto temporali, tra l'utilizzo delle risorse ed il sostenimento del costo relativo, nel rispetto del principio di competenza economica.

L'articolazione delle voci si riferisce a:

- ***Acquisto di servizi ed utilizzo di beni;***
- ***Altri costi.***

5.12.1 Determinazione degli importi

I Ratei e Risconti trovano utilizzazione nel caso in cui le voci di costo cui si riferiscono siano movimentate, durante la gestione, attraverso i relativi documenti contabili comprovanti il valore dell'onere sostenuto (fatture). Alla fine del periodo contabile si effettua una valutazione del valore delle risorse effettivamente utilizzate e si integrano o si rettificano i valori registrati sulle relative voci di costo imputando le voci in oggetto.

Esempio:

Si ipotizzi che:

- un Centro di costo utilizzi nel corso di un anno due consulenze:
- la prima, il cui valore è pari a 80.000 €, terminata entro ottobre e per la quale sia stata ricevuta fattura entro il 31/12;
- la seconda, dal valore complessivo di 50.000 €, iniziata a novembre e che terminerà a marzo, e per la quale si riceverà fattura solo dopo il termine dell'attività.
- nella voce "acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi - consulenze" si siano iscritti gli 80.000 € derivanti dalla fattura ricevuta;
- l'attività svolta dalla seconda consulenza al 31/12 sia pari a 2/5 del totale complessivo previsto;

Per arrivare ad una corretta determinazione complessiva dei costi sostenuti nell'anno, pari a 100.000 €, si iscrive il valore presunto della seconda consulenza utilizzata entro l'anno, pari a 20.000 € (ossia i 2/3 di 50.000 €) nella voce "ratei".

Analogamente a quanto detto per la voce Rimanenze, va osservato, tuttavia, che, in conseguenza dei principi e delle regole attualmente fissati per il Sistema unico di contabilità economica, secondo i quali il costo sostenuto in un periodo di riferimento è pari al valore dei beni effettivamente utilizzati nel periodo stesso, le voci ratei e risconti non trovano, al momento, applicazione nel sistema unico di contabilità economica.

Con riferimento all'esempio di cui sopra, infatti, secondo le regole attuali, si dovrà iscrivere direttamente il valore delle consulenze utilizzate nell'anno (pari a 100.000 €), nella voce "Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi – Consulenze".

5.13 Trasferimenti correnti, contributi agli investimenti e altri trasferimenti in conto capitale - contenuto e articolazione della voce

In queste voci - nelle rispettive articolazioni - vengono rappresentate le risorse finanziarie trasferite dalle Amministrazioni centrali dello Stato ad altri organismi; che solo presso questi ultimi, in quanto effettivamente impiegate, assumeranno la valenza di costo. Si tratta, quindi, di tutte quelle forme di finanziamento che lo Stato concede a terzi ed a cui non corrisponde nessuna controprestazione.
L'articolazione delle voci del Piano dei conti fa riferimento alla classificazione economica del Bilancio dello Stato a sua volta basata sul Sistema dei conti europeo SEC 95.

La voce **Trasferimenti correnti,** al 2° livello del Piano dei conti, si articola come segue:

- **Amministrazioni centrali**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:
  - Assemblee legislative
  - Corte Costituzionale
  - Presidenza della Repubblica
  - Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro
  - Consiglio Superiore della Magistratura

- Consiglio di Stato e Tribunali Amministrativi Regionali
  - Corte dei conti
  - Presidenza del Consiglio dei Ministri
  - Agenzie fiscali
  - Agenzie
  - Autorità
  - Altri enti produttori di servizi economici e di regolazione dell'attività economica
  - Enti produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali
  - Enti di ricerca
  - Altri
- **Amministrazioni locali**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:
  - Regioni
  - Comuni e province
  - Enti produttori di servizi sanitari
  - Enti locali produttori di servizi economici e di regolazione dell'attività economica
  - Enti locali produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali
  - Altri enti locali
- **Università statali**
- **Enti di previdenza**, a sua volta, al 3° livello, denominata in:
  - Enti di previdenza e di assistenza sociale
- **Famiglie e istituzioni sociali private**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:
  - Prestazioni di assistenza sociale in denaro
  - Altre prestazioni sociali in denaro
  - Trasferimenti di assistenza sociale in natura
  - Altri trasferimenti sociali in natura
  - Altri trasferimenti a famiglie
  - Altri trasferimenti a istituzioni sociali private
- **Imprese**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:
  - Contributi alle importazioni

- Altri contributi ai prodotti
- Contributi in conto interessi
- Altri contributi alla produzione
- Altri trasferimenti a imprese

▪ **Estero**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:

- Unione Europea
- Risorse proprie CEE
- Altri trasferimenti all'estero

La voce **Contributi agli investimenti** al 2° livello del Piano dei conti si articola come segue:

▪ **Amministrazioni centrali**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:

- Agenzie fiscali
- Agenzie
- Autorità
- Altri enti produttori di servizi economici e di regolazione dell'attività economica
- Enti produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali
- Enti di ricerca

▪ **Amministrazioni locali**, a sua volta, al 3° livello, articolata in:

- Regioni
- Comuni e province
- Enti produttori di servizi sanitari
- Enti locali produttori di servizi economici e di regolazione dell'attività economica
- Enti locali produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali

▪ **Università statali**

▪ **Enti di previdenza**, a sua volta, al 3° livello, denominata in:

- Enti di previdenza e di assistenza sociale

▪ **Famiglie e istituzioni sociali private**

▪ **Imprese**, a sua volta articolata in:

- Private

- Pubbliche

- **Estero**, a sua volta articolata in:
  - Unione Europea
  - Altri trasferimenti all'estero

La voce **Altri trasferimenti in c/capitale** si articola come segue:

- **Amministrazioni pubbliche**, a sua volta articolata in:
  - Ripiano debiti pregressi
  - Altri
- **Imprese**, a sua volta articolata in:
  - Ripiano debiti pregressi
  - Cassa Depositi e Prestiti S.p.A.
  - Altri
- **Famiglie e istituzioni sociali private**
- **Somme non altrove classificate**

5.13.1 Criteri di rilevazione e attribuzione dei costi

Le voci in oggetto comprendono **costi riferibili allo Stato nel suo complesso**, che, come tali, **non dovranno essere previsti nei budget dei centri di costo.**
I costi inclusi nella voce sono sostenuti attraverso l'erogazione di contributi a carico del Bilancio dello Stato. In **sede di budget** il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a formulare la previsione di costo di tale voce, **sulla base degli stanziamenti di competenza** dei capitoli di Bilancio attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate a tali organi.

Analogamente a quanto avviene nella fase di budget, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente ad attribuire i valori **a consuntivo,** sulla base dei **pagamenti effettuati** sugli stanziamenti di competenza dei capitoli di Bilancio, attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate ai soggetti e agli organismi esterni.

5.14 Fondi da assegnare - contenuto ed articolazione della voce

Tale voce comprende quelle risorse finanziarie, attualmente allocate su Capitoli del Bilancio di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, che **non possono essere utilizzate per effettuare impegni o pagamenti**, ma solo per la riassegnazione delle risorse stesse in corso d'anno ai capitoli di destinazione finale di altre Amministrazioni.

Il Piano dei conti prevede un'articolazione in tre voci denominate rispettivamente:

- **Fondi speciali**: nei quali sono allocate risorse per oneri presunti derivanti da provvedimenti legislativi in corso di approvazione; tali risorse genereranno in futuro costi per le Amministrazioni o trasferimenti a carico delle stesse, in una misura che, in origine, non è del tutto nota. Al 3° livello non è prevista una ulteriore classificazione;
- **Fondi di riserva:** nei quali sono allocate risorse destinate a finanziare spese obbligatorie, la cui dotazione nei capitoli di destinazione finale risulti insufficiente (si tratta di spese che possono generare sia costi a carico delle amministrazioni sia trasferimenti) e spese impreviste ed imprevedibili, corrispondenti a risorse da utilizzare a fronte di esigenze straordinarie;
- **Altri fondi da ripartire:** nei quali sono allocate risorse destinate a finanziare: 1) *Spese derivanti da provvedimenti legislativi già approvati*, di cui è noto l'ammontare globale, ma di cui occorre definire nel dettaglio la destinazione finale in termini di scopo e di Amministrazione destinataria. Tali risorse potranno trasformarsi in corso d'anno in costi delle Amministrazioni o in trasferimenti gestiti dalle stesse, in una misura che di solito è conosciuta preventivamente solo in parte o in via indicativa (possono farne parte, ad esempio, risorse per iniziative o progetti specifici autorizzati da una legge, ma per i quali occorre stabilire nel dettaglio le attività da svolgere e le amministrazioni competenti). 2) *Spese di carattere ricorrente*, che generano per le Amministrazioni costi che di solito necessitano di autorizzazioni, come lo straordinario per i dipendenti, la cui suddivisione fra Amministrazioni sarà decisa solo in un momento successivo alla formazione del Bilancio di previsione.

5.14.1 Criteri per la rilevazione e attribuzione dei costi

Le voci in oggetto comprendono **costi riferibili allo Stato nel suo complesso**, che, come tali, **non dovranno essere previsti nei budget dei centri di costo.**
Il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a formulare la previsione di costo di tale voce **sulla base degli stanziamenti di competenza** dei capitoli di Bilancio attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate agli scopi sopra evidenziati.

Tali voci non saranno valorizzate in sede di consuntivo, in quanto, come già descritto, fanno riferimento a capitoli del Bilancio finanziario sui quali non possono essere effettuati pagamenti e le cui risorse finanziarie, infatti, saranno utilizzate effettivamente solo sui capitoli di Bilancio presso cui trovano allocazione definitiva.

5.15 Rimborsi e poste correttive - contenuto ed articolazione della voce

Tale voce è destinata ad accogliere elementi rettificativi ed integrativi, utili per la riconciliazione con il Bilancio finanziario, che fanno riferimento **a risorse finanziarie che non hanno alcun corrispettivo economico, non corrispondendo cioè a costi né a livello Stato né a livello Amministrazione.**
La voce in oggetto si articola, in coerenza con la classificazione economica del Bilancio finanziario, in:

- **Rimborsi passività finanziarie**, che a sua volta si articola al 3° livello in:
  - Titoli del debito Pubblico;
  - Prestiti;
- **Restituzioni di imposte;**
- **Altre poste correttive.**

5.15.1 Determinazione degli importi

In sede di budget, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a valorizzare le voci in oggetto, che non hanno, come anticipato, alcun corrispettivo economico, **sulla base degli stanziamenti di competenza** dei capitoli di

Bilancio attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate agli scopi sopra evidenziati.

Analogamente, nella fase di consuntivazione, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvederà direttamente a valorizzare le voci in oggetto, che non hanno, come anticipato, alcun corrispettivo economico, **sulla base dei pagamenti effettuati sugli stanziamenti di competenza** dei capitoli di Bilancio, attraverso i quali sono gestite le risorse finanziarie destinate agli scopi sopra evidenziati.

6 I SOGGETTI COINVOLTI NEL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICA ANALITICA E LE LORO MANSIONI

6.1 Gli attori ed i processi coinvolti nel processo di rilevazione contabile

Il Sistema di contabilità economica utilizzato dalle Amministrazioni centrali dello Stato per la rilevazione e l'analisi dei costi delle proprie strutture organizzative si fonda sul coinvolgimento di una pluralità di attori che, attraverso un sistema informativo disponibile in un'area riservata del sito internet del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, svolgono compiti e funzioni differenziati in relazione al particolare "profilo" ad essi assegnato e che identifica, per ciascun utente, il tipo di operazioni consentite e i dati cui ha accesso[14].

Sono coinvolti nel processo di rilevazione contabile e di predisposizione dei documenti le seguenti strutture:

- l'**Ufficio del personale**;
- il **Centro di costo**;
- il **Centro di responsabilità amministrativa**;
- l'**Ufficio Centrale di Bilancio**;
- l'**Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio.**

Ciascuno di essi interviene in una o più fasi del processo di rilevazione dei costi, svolgendo un ruolo fondamentale per l'alimentazione del sistema di contabilità economica con dati di costo corretti ed affidabili. Il tempestivo svolgimento delle differenti fasi e la qualità dei dati immessi costituiscono il presupposto indispensabile per la produzione di documenti di sintesi significativi per gli organi decisionali, il Parlamento ed i cittadini.

Occorre, comunque, far presente che le attività svolte dai vari utenti della contabilità economica sono soggette nel corso del tempo a possibili aggiornamenti comunicati

14 Ogni soggetto autorizzato ad operare nell'area riservata del portale di contabilità economica è identificato attraverso un codice personale e una password, concordate con il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio, che individua univocamente l'utente e garantisce la riservatezza e la sicurezza dei dati immessi e delle funzioni svolte.

attraverso le istruzioni contenute nelle Circolari emesse dalla Ragioneria Generale dello Stato, che illustrano più dettagliatamente le specifiche funzioni e le operazioni di competenza di ciascun attore. Inoltre è disponibile, per tutti i profili, nel portale di Contabilità economica un corso on-line (WBT), che è costantemente aggiornato, e che permette agli utenti di ricevere una tempestiva formazione sulle innovazioni del Sistema informativo.

6.1.1 Il ruolo dell'Ufficio del personale

All'Ufficio del personale è attribuito il compito di esaminare le componenti elementari che compongono il **costo medio annuo delle competenze fisse del lavoro ordinario**, distinto per posizione economica e per Centro di responsabilità amministrativa ed inserisce i valori relativi alle **competenze accessorie**. Dopo aver così determinato il Costo medio annuo del lavoro ordinario l'Ufficio del personale ne effettua la validazione.

6.1.2 Il ruolo del Centro di costo

Il Centro di costo, come già esposto in altra parte del documento (paragrafo 3.2), è responsabile dell'impiego delle risorse umane e strumentali relative ad una specifica unità organizzativa, pertanto ha il compito di rilevare i dati economici relativi ai costi di propria competenza, ripartiti per Programma, e gli Anni Persona riferibili al centro stesso, nonché di compilare le relative Note illustrative. Particolarmente rilevante è la compilazione da parte del Centro di costo della **"Nota illustrativa"**[15], al fine di illustrare gli obiettivi della gestione e completare le informazioni economiche e quantitative con ulteriori elementi conoscitivi.
Nello svolgimento di questa attività il Centro di costo deve necessariamente avvalersi dei criteri di valutazione e rilevazione dei costi illustrati nel presente Manuale.
Infine, dopo aver provveduto al controllo dei dati economici immessi a Sistema, ne effettua la validazione.

15 Cfr. paragrafo 6.1.6

6.1.3 Il ruolo del Centro di responsabilità amministrativa

Il Centro di responsabilità amministrativa è l'unità organizzativa responsabile della gestione e dei risultati conseguiti dall'impiego delle risorse umane, strumentali e finanziarie assegnate (vedi paragrafo 3.2).

Nel sistema di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni, il Centro di responsabilità amministrativa partecipa al processo di rilevazione dei costi coordinando la formulazione del budget dei centri di costo e definendo, in coerenza con questi, le relative previsioni finanziarie.

Al Centro di responsabilità amministrativa è demandato, in particolare, il compito di comunicare, attraverso il portale di Contabilità economica, le informazioni relative all'intero Centro di responsabilità (come ad esempio le linee di programmazione del proprio centro, i criteri adottati per la ripartizione dei costi comuni, le informazioni per la riconciliazione con il bilancio finanziario e, limitatamente alle fasi di previsioni, la coerenza degli Anni persona utilizzati per la predisposizione degli allegati del personale) provvede, infine, alla validazione dei dati ed alla loro successiva trasmissione all'Ufficio Centrale di Bilancio.

6.1.4 Il ruolo dell'Ufficio Centrale del Bilancio (UCB)

Gli Uffici Centrali di Bilancio (UCB) sono pienamente coinvolti nel processo di raccolta dei dati economici delle Amministrazioni centrali dello Stato. Detti Uffici, infatti, svolgono gli adempimenti previsti dall'art. 12, comma 2, del D.Lvo n. 279/1997, concorrendo alla valutazione degli oneri delle funzioni e dei servizi istituzionali delle Amministrazioni presso cui operano.

In particolare, l'Ufficio Centrale del Bilancio controlla i dati immessi e validati dai Centri di costo e dai Centri di responsabilità dell'Amministrazione di riferimento, per verificarne l'aderenza ai principi ed alle regole contabili illustrati in questo documento o nelle circolari, ed effettua l'approvazione degli stessi.

Nel caso in cui rilevasse l'opportunità di apportare rettifiche o integrazioni ai dati trasmessi dagli Uffici responsabili dell'inserimento (Uffici del personale, Centri di costo, Centri di responsabilità amministrativa), l'Ufficio Centrale del Bilancio contatta l'Ufficio competente al fine di far modificare i dati errati.

Procede, infine, dopo le operazioni di controllo all'approvazioni dei dati, che ha il valore di trasmissione all'Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio.

6.1.5 Il ruolo dell'Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio

L'Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio della Ragioneria Generale dello Stato raccoglie i dati trasmessi da tutti i Centri di costo e dai Centri di responsabilità, così come approvati dagli Uffici Centrali di Bilancio, ed elabora il processo di riconciliazione. Procede, successivamente, all'analisi e all'elaborazione dei dati al fine della predisposizione:

- dei documenti conoscitivi da presentare al Parlamento, laddove previsto;
- delle relative tabelle da pubblicare sul portale di contabilità economica, a disposizione delle stesse Amministrazioni.

Nello schema seguente si rappresenta, in modo grafico, il processo descritto in precedenza:

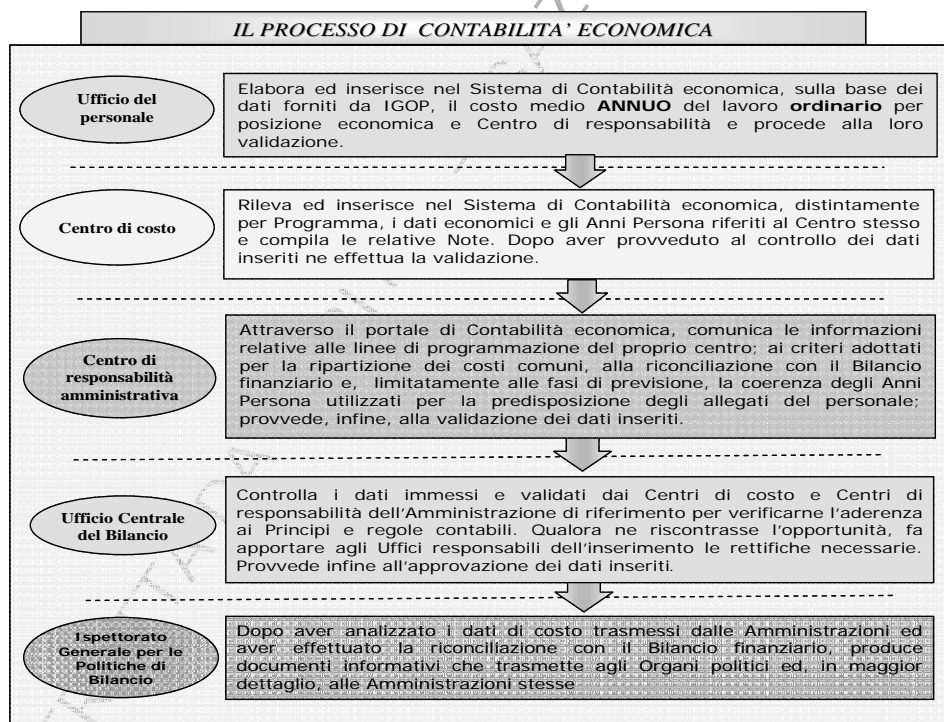



Figura 11: Attori del Sistema di contabilità economica analitica

6.1.6 La nota illustrativa

La **Nota illustrativa** rappresenta lo strumento tramite il quale vengono illustrate e comunicate le linee generali di programmazione dell'Amministrazione, nonché tutte le situazioni, fatti e accadimenti che sono alla base di eventuali scostamenti o comunque portatori di innovazioni organizzative o nei criteri di rilevazione contabile messi a conoscenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La compilazione della Nota illustrativa rappresenta uno strumento di grande valenza informativa e la sua compilazione è obbligatoria in ogni fase di rilevazione. I soggetti tenuti alla redazione delle Note sono:

- il referente dell'Ufficio del personale, per le informazioni relative agli scostamenti dei costi del personale per comparto/qualifica;
- il referente del Centro di costo;
- il referente del Centro di responsabilità amministrativa, (linee generali di programmazione e alla coerenza degli anni persona;
- il referente dell'Ufficio Centrale del Bilancio.

La Nota illustrativa costituisce parte integrante del processo di rilevazione dei costi ed è suddivisa nelle sezioni di seguito illustrate:

<table>
<tr><th colspan="2">SEZIONI DELLA NOTA ILLUSTRATIVA</th></tr>
<tr><th>Nome della Sezione</th><th>Contenuto</th></tr>
<tr><td>Linee di programmazione
(nelle fasi di previsione)</td><td>In questa sezione devono essere indicati, con riferimento al Centro di costo, i principali obiettivi e le priorità che si intendono perseguire, in coerenza con le linee generali di programmazione indicate dal Centro di responsabilità amministrativa.</td></tr>
<tr><td>Personale - comparto/qualifica
(nelle fasi di previsione)
Anni Persona
(nelle fasi di consuntivo)</td><td rowspan="7">In queste sezioni devono essere indicate, per ogni tipologia di risorsa, le motivazioni che giustificano le variazioni del costo rispetto alle fasi precedenti e i fenomeni aventi carattere di rilevanza o di novità riguardanti la voce in esame.
Nel caso del costo del Personale, dovranno essere altresì indicati i motivi per i quali è stata prevista una variazione di risorse umane, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto alle fasi precedenti.
All'interno delle sezioni Beni di consumo, Acquisto di servizi ed utilizzo di beni di terzi, Altri costi ed Oneri straordinari da contenzioso, sono state predisposte delle sottosezioni relative alle voci di secondo livello per fornire commenti e spiegazioni maggiormente aderenti alle diverse nature di costo, in conseguenza dell'estensione al terzo livello del Piano dei conti.</td></tr>
<tr><td>Altri costi del personale</td></tr>
<tr><td>Beni di Consumo</td></tr>
<tr><td>Acquisto di servizi ed utilizzo di beni di terzi</td></tr>
<tr><td>Altri costi</td></tr>
<tr><td>Oneri straordinari e da contenzioso</td></tr>
<tr><td>Investimenti</td></tr>
<tr><td>Informazioni organizzative</td><td>Va compilata solo se il Centro di costo ha subito di recente modifiche organizzative significative.</td></tr>
<tr><td>Altre informazioni significative</td><td>Serve per fornire qualsiasi altra indicazione utile a migliorare la lettura dei dati forniti dal Centro di costo, fra le quali le variazioni relative ai Programmi perseguiti dall'Amministrazione.</td></tr>
</table>

7 LA FASE DI RICONCILIAZIONE FRA VALORI ECONOMICI E VALORI FINANZIARI

Nel precedente paragrafo 2.1 sono state illustrate le principali analogie e differenze esistenti fra il sistema di contabilità economica, di cui al presente Manuale, e la contabilità finanziaria, le cui regole e i cui principi sono adottati in sede di formazione e di gestione del Bilancio dello Stato.

A tale proposito l'introduzione, a partire dal Bilancio di previsione e dal Budget economico per l'anno 2008, della nuova classificazione per Programmi, illustrata nel paragrafo 2.4, ha avuto un impatto notevole nei rapporti tra i dati finanziari e i dati economici.

Si è passati, infatti, da un Bilancio organizzato essenzialmente per Centri di responsabilità amministrativa, in cui le Missioni Istituzionali rappresentavano solo degli attributi dei singoli capitoli di spesa di ciascun Centro di responsabilità, ad un Bilancio per Missioni e Programmi.

Questa innovazione ha reso più uniformi la struttura applicata alla formazione e alla gestione delle spese del Bilancio finanziario con quella applicata alla previsione (Budget) e alle rilevazioni semestrali dei costi in uso nel sistema di contabilità economica.

A titolo illustrativo nella Tabella 6, riportata nella pagina seguente, sono state poste a confronto la struttura del Bilancio finanziario 2008 con la struttura dei dati del Budget economico corrispondente.

Struttura del Bilancio dello Stato 2008		Struttura del Budget dello Stato 2008
Ministeri *(Stati di Previsione)*	⇔	Ministeri
Missioni	⇔	Missioni
Programmi	⇔	Programmi
Macroaggregati di spesa (quelli previsti dalla Legge 468/78: *Funzionamento, Interventi, Investimenti, ..*)		
Centri di responsabilità amministrativa	⇔	Centri di responsabilità amministrativa
		Centri di costo *(corrispondenti, in linea di massima, alle Direzioni Generali e definiti nell'ambito dei CdR e in coerenza con questi)*
Capitoli di spesa (*definiti in base all'oggetto di spesa e classificati per natura secondo un codice di classificazione economica-SEC 95)*		
		Natura di costo *(in base alle voci del Piano dei conti a tre livelli di cui alla Tab. B del D.Leg.vo 279/97, raccordato con i codici di classificazione economica del Bilancio)*

Tabella 6: *Confronto nuova e vecchia struttura del Bilancio dello Stato*

Nel rimandare ai citati paragrafi 2.1 e 2.4 per maggiori dettagli, si sintetizzano di seguito le principali differenze fra i valori esposti nei due sistemi che sono riconducibili, da un lato, ad un diverso dettaglio delle informazioni e, da un altro lato, alle differenze derivanti dai diversi approcci contabili (competenza economica e competenza finanziaria).

- **Differenze riconducibili ad un diverso dettaglio delle informazioni:**
  - con riferimento alla struttura organizzativa, la contabilità economica raccoglie i dati a livello di Centro di costo, mentre il Bilancio finanziario si ferma ad un livello superiore, il Centro di responsabilità amministrativa;
  - per quanto riguarda la natura, la contabilità economica applica un dettagliato Piano dei conti a tre livelli che fornisce informazioni più analitiche rispetto ai capitoli di spesa.
- **Differenze riconducibili alle diverse logiche contabili:**
  - i costi propri delle Amministrazioni centrali dello Stato (personale, beni e servizi, investimenti) possono differire dai corrispondenti importi finanziari a causa dei <u>disallineamenti temporali</u> e <u>strutturali</u> fra costo e spesa (illustrati nel paragrafo 2.1);

- alcune poste del Bilancio finanziario (rimborsi e poste rettificative) non hanno un corrispettivo di tipo economico e non sono quindi presenti nella contabilità economica (disallineamenti “sistemici”).

L’operazione di **riconciliazione**, effettuata ad opera del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato consente, come noto, di “collegare (ricondurre) il risultato economico che scaturisce dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese”.

Tenuto conto delle differenze che attualmente esistono fra i due sistemi e che sono state illustrate in precedenza, al fine di consentire al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato di procedere alla suddetta operazione di riconciliazione, è necessario che le Amministrazioni forniscano, unitamente alla previsione e alla rilevazione dei propri costi di funzionamento (personale, beni, servizi e investimenti), alcune informazioni aggiuntive che evidenzino l’andamento della spesa rispetto alla manifestazione dei costi di funzionamento.

In particolare, è ai Centri di responsabilità amministrativa che spetta fornire queste informazioni, tenuto conto che ai Centri di Responsabilità è affidata la gestione delle risorse finanziarie nonché il ruolo di coordinatori nel processo di programmazione economico-finanziaria.

L’introduzione, a partire dal Bilancio di previsione e dal Budget economico per l’anno 2008, della nuova classificazione per Programmi ha modificato parzialmente l’operazione di riconciliazione e la quantità di informazioni che i Centri di Responsabilità devono fornire a tale scopo.

Fino al 2007, infatti, tenuto conto che il Bilancio dello Stato era organizzato essenzialmente per centri di responsabilità amministrativa, la riconciliazione avveniva a questo livello, che era l’unico punto di collegamento diretto fra i dati economici e quelli finanziari.

A partire dal 2008 sia il bilancio finanziario sia il budget economico sono organizzati per Missioni e Programmi, e di conseguenza **la riconciliazione è effettuata per Centro di responsabilità e, nell’ambito dello stesso, per singolo Programma.**

Di seguito si illustrano più in dettaglio il contenuto delle informazioni per la riconciliazione che i referenti dei Centri di responsabilità sono tenuti a fornire.

7.1 Le informazioni analitiche per la riconciliazione

Le informazioni analitiche servono ad evidenziare, per l'anno di riferimento, per Centro di responsabilità amministrativa, per tipologia di costo e per singolo Programma, la provenienza delle disponibilità finanziarie connesse all'acquisizione delle risorse umane e strumentali che si prevede di impiegare (in sede di budget) o che sono state effettivamente impiegate (in sede di consuntivo) dai centri di costo sottostanti il Centro di responsabilità.

In sede di Budget gli importi da indicare devono far riferimento agli **stanziamenti in c/competenza** e in **c/residui** risultanti dai documenti di bilancio (in fase di Budget "presentato" occorre fare riferimento agli stanziamenti del Disegno di Legge di bilancio presentato alle Camere, in sede di Budget "definito" a quelli risultanti dalla Legge di Bilancio approvata).
In sede di rilevazione dei costi del secondo semestre, invece, le informazioni devono essere relative ai **pagamenti in c/competenza** e in **c/residui** effettuati nell'anno e risultanti dal Rendiconto generale dello Stato.
Le informazioni analitiche di riconciliazione vanno fornite distintamente per Programma e per:

1) **costi di personale** previsti o rilevati dai centri di costo sottostanti;
2) **costi per beni di consumo** previsti o rilevati dai centri di costo sottostanti;
3) **costi per acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi** previsti o rilevati dai centri di costo sottostanti;
4) **costi straordinari** previsti o rilevati dai centri di costo sottostanti;
5) **investimenti** (acquisto di beni patrimoniali ammortizzabili) previsti o rilevati dai Centri di costo sottostanti;
6) **opere in corso**, per le quali si intendono le spese che si prevede di sostenere (in sede di budget) o che si sono sostenute (in sede di rilevazione dei costi) per la realizzazione in economia di beni patrimoniali e di manutenzioni straordinarie che saranno completate dopo l'anno di riferimento, ed il cui utilizzo, pertanto, non è previsto nell'anno. Tali spese rappresentano investimenti non ancora completati e costituiscono un tipo di disallineamento temporale fra dati economici e dati finanziari. Sono importi

che devono essere inseriti direttamente dai Centri di responsabilità amministrativa, nulla essendo stato rilevato dai singoli Centri di costo.

In particolare, per le voci di cui ai punti 1)-4) e per ciascun Programma il Centro di responsabilità dovrà indicare:

- gli stanziamenti o i pagamenti in c/competenza a copertura dei costi o degli investimenti indicati dai centri di costo sottostanti derivanti da propri capitoli di Bilancio e riferiti al medesimo Programma;
- gli stanziamenti o i pagamenti in c/competenza a copertura dei costi o degli investimenti indicati dai centri di costo sottostanti derivanti da propri capitoli di Bilancio e riferiti ad altri Programmi;
- gli stanziamenti o i pagamenti in c/competenza a copertura dei costi o degli investimenti indicati dai centri di costo sottostanti derivanti da capitoli di Bilancio di altri Centri di responsabilità amministrativa;
- gli stanziamenti o i pagamenti in c/residui a copertura dei costi o degli investimenti indicati dai centri di costo sottostanti derivanti da capitoli di Bilancio propri o di altri Centri di Responsabilità amministrativa;
- le eventuali risorse finanziarie esterne al Bilancio dello Stato utilizzate a copertura dei costi o degli investimenti indicati dai centri di costo sottostanti.

Per quanto riguarda gli investimenti - punto 5) - le informazioni di cui ai punti precedenti dovranno essere fornite rispetto agli investimenti previsti dai centri di costo sottostanti, in quanto i costi in questo caso sono rappresentati dalle quote di ammortamento, che comprendono anche una quota degli investimenti effettuati negli anni precedenti.

Per quanto riguarda le Opere in corso - punto 6) - le informazioni di cui ai punti precedenti dovranno essere fornite direttamente dai Centri di responsabilità, trattandosi di investimenti in corso di completamento, non ancora inclusi nei costi previsti o rilevati dai centri di costo sottostanti.

Per la descrizione dettagliata delle schede per l'inserimento dei dati descritti e delle connesse modalità operative si rimanda alle circolari emanate dalla Ragioneria Generale dello Stato in occasione delle rilevazioni periodiche di contabilità economica.

7.2 Le informazioni sintetiche per la riconciliazione

Le informazioni sintetiche di riconciliazione servono ad evidenziare per singolo Programma, senza distinzione per voce del Piano dei conti, le risorse finanziarie assegnate al Centro di responsabilità amministrativa destinate:

- all'acquisizione di risorse utilizzate per finanziare costi di altri Programmi e di centri di costo appartenenti ad altri Centri di responsabilità amministrativa;
- all'acquisizione di risorse che saranno utilizzate in esercizi futuri e che quindi non corrispondono a costi dell'esercizio oggetti di rilevazione.

Gli importi che il Centro di responsabilità deve inserire distintamente per Programma devono fare stretto riferimento:

- in sede di Budget, a **stanziamenti in c/competenza** su propri capitoli di Bilancio appartenenti esclusivamente alle categorie economiche 1, 2, 3, 12, e 21 (capitoli di personale, beni e servizi e investimenti) così come risultanti dai documenti di bilancio (in fase di Budget "presentato" occorre fare riferimento agli stanziamenti del Disegno di Legge di bilancio presentato alle Camere, in sede di Budget "definito" a quelli risultanti dalla Legge di Bilancio approvata);
- in sede di rilevazione dei costi del secondo semestre, ai **pagamenti in c/competenza** effettuati nell'anno e risultanti dal rendiconto generale dello Stato su propri capitoli appartenenti esclusivamente alle categorie economiche 1, 2, 3, 12, e 21 (capitoli di personale, beni e servizi e investimenti).

In particolare, per ciascun Programma il Centro di responsabilità dovrà indicare:

- gli stanziamenti o i pagamenti **in c/competenza** derivanti da propri capitoli di Bilancio necessari a coprire i costi o gli investimenti indicati dai propri centri di costo su altri Programmi o da Centri di costo appartenenti ad altri Centri di responsabilità amministrativa;
- gli stanziamenti o i pagamenti in **c/competenza** derivanti da propri capitoli di Bilancio non corrispondenti a costi dell'esercizio, in quanto destinati a finanziare costi di futuri esercizi.

Per la descrizione dettagliata delle schede per l'inserimento dei dati descritti e delle connesse modalità operative si rimanda alle circolari emanate dalla Ragioneria Generale dello Stato in occasione delle rilevazioni periodiche di contabilità economica.

MISSIONI – PROGRAMMI
DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI
DELLO STATO

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
1	**Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei Ministri**	1	**Organi costituzionali**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	**Organi a rilevanza costituzionale**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		3	**Presidenza del Consiglio dei Ministri**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
2	**Amministrazione generale e supporto alla rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio**	1	**Rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio**	MINISTERO DELL'INTERNO
3	**Relazioni finanziarie con le Autonomie territoriali**	1	**Erogazioni a Enti territoriali per interventi di settore**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	**Interventi, servizi e supporto alle autonomie territoriali**	MINISTERO DELL'INTERNO
		3	**Trasferimenti a carattere generale ad Enti locali**	MINISTERO DELL'INTERNO
		4	**Federalismo**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		5	**Regolazioni contabili ed altri trasferimenti alle Regioni a statuto speciale**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		6	**Concorso dello Stato al finanziamento della spesa sanitaria**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
4	**L'Italia in Europa e nel mondo**	1	**Rappresentanza dello Stato nelle relazioni internazionali**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		2	**Cooperazione allo sviluppo e gestione sfide globali**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		3	**Cooperazione culturale e scientifico-tecnologica**	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
		4	**Cooperazione economica, finanziaria e tecnologica**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		5	**Cooperazione in materia culturale**	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		6	**Cooperazione politica, promozione della pace e sicurezza internazionale**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		7	**Integrazione europea**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		8	**Italiani nel mondo e politiche migratorie e sociali**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		9	**Informazione, promozione culturale, scientifica e dell' immagine del Paese all'estero**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
		10	**Partecipazione italiana alle politiche di bilancio in ambito UE**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		11	**Politica economica e finanziaria in ambito internazionale**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
5	**Difesa e sicurezza del territorio**	1	**Approntamento e impiego Carabinieri per la difesa e la sicurezza**	MINISTERO DELLA DIFESA
		2	**Approntamento e impiego delle forze terrestri**	MINISTERO DELLA DIFESA
		3	**Approntamento e impiego delle forze navali**	MINISTERO DELLA DIFESA
		4	**Approntamento e impiego delle forze aeree**	MINISTERO DELLA DIFESA
		5	**Funzioni non direttamente collegate ai compiti di difesa militare**	MINISTERO DELLA DIFESA
		6	**Pianificazione generale delle Forze Armate e approvvigionamenti militari**	MINISTERO DELLA DIFESA
		7	**Sicurezza militare**	MINISTERO DELLA DIFESA
		8	**Missioni militari di pace**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
6	**Giustizia**	1	**Amministrazione penitenziaria**	MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
		2	**Giustizia civile e penale**	MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
		3	**Giustizia minorile**	MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
		4	**Edilizia giudiziaria, penitenziaria e minorile**	MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
7	**Ordine pubblico e sicurezza**	1	**Contrasto al crimine**	MINISTERO DELL'INTERNO
		2	**Pubblica Sicurezza**	MINISTERO DELL'INTERNO
		3	**Prevenzione generale e controllo del territorio**	MINISTERO DELL'INTERNO
		4	**Sicurezza democratica**	MINISTERO DELL'INTERNO
		5	**Concorso della Guardia di Finanza alla sicurezza pubblica**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		6	**Sicurezza pubblica in ambito rurale e montano**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		7	**Sicurezza e controllo nei mari, nei porti e sulle coste**	MINISTERO DEI TRASPORTI
8	**Soccorso civile**	1	**Interventi per soccorsi**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		2	**Organizzazione e gestione del sistema nazionale di difesa civile**	MINISTERO DELL'INTERNO
		3	**Prevenzione dal rischio e soccorso pubblico**	MINISTERO DELL'INTERNO
		4	**Interventi per pubbliche calamità**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		5	**Protezione civile**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
9	**Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca**	1	**Sviluppo e sostenibilità del settore agricolo, agroalimentare, agroindustriale e mezzi tecnici di produzione**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		2	**Regolamentazione, incentivazione e vigilanza in materia di pesca**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		3	**Sostegno al settore agricolo**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		4	**Tutela, valorizzazione e vigilanza della qualità dei prodotti tipici e biologici**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		5	**Vigilanza, prevenzione e repressione frodi nel settore agricolo, agroalimentare, agroindustriale e forestale**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
10	**Energia e diversificazione delle fonti energetiche**	1	**Gestione risorse energetiche, regolamentazione generale ed autorizzazioni nel settore energetico**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		2	**Utilizzo razionale ed efficiente dell'energia e regolamentazione del settore minerario**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		3	**Sicurezza e compatibilità ambientale dell'uso delle fonti energetiche, ivi compresi gli usi non energetici del nucleare**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
11	**Competitività e sviluppo delle imprese**	1	**Incentivazione per lo sviluppo industriale**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		2	**Promozione e incentivazione dello sviluppo settoriale, imprenditoriale e produttivo**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		3	**Riassetti industriali di settore e di area**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		4	**Incentivi alle imprese**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
12	**Regolazione dei mercati**	1	**Iniziative per la tutela dei consumatori**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		2	**Interventi per promuovere la concorrenza**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		3	**Vigilanza sui mercati e sui prodotti**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
13	**Diritto alla mobilità**	1	**Gestione della sicurezza e della mobilità stradale**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		2	**Logistica ed intermodalità nel trasporto**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		3	**Sistemi portuali**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		4	**Sviluppo e sicurezza del trasporto aereo**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		5	**Sviluppo e sicurezza del trasporto ferroviario**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		6	**Sviluppo della mobilità locale**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		7	**Sviluppo e sicurezza della navigazione e del trasporto marittimo**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		8	**Sostegno allo sviluppo del trasporto**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
14	**Infrastrutture pubbliche e logistica**	1	**Edilizia statale**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		2	**Intermodalità infrastrutturale**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		3	**Opere strategiche**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		4	**Sistemi ferroviari locali**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		5	**Sistemi idrici, idraulici ed elettrici**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		6	**Sistemi portuali ed aereoportuali**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		7	**Sistemi stradali e autostradali**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		8	**Opere pubbliche e infrastrutture**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		9	**Sicurezza, vigilanza e regolamentazione delle infrastrutture**	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
15	**Comunicazioni**	1	**Radiodiffusione sonora e televisiva**	MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
		2	**Regolamentazione e vigilanza delle comunicazioni elettroniche**	MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
		3	**Servizi postali e telefonici**	MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		4	**Sostegno all'editoria**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
16	**Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo**	1	**Politica commerciale**	MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE
		2	**Promozione del made in Italy**	MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE
		3	**Sostegno all'internazionalizzazione delle imprese**	MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
17	**Ricerca e innovazione**	1	**Ricerca e sviluppo nel settore ICT per il mercato**	MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
		2	**Ricerca in materia agricola, agroalimentare, agroindustriale e forestale**	MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		3	**Ricerca in materia ambientale**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
		4	**Ricerca in materia di beni e attività culturali**	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		6	**Ricerca nel settore dei trasporti**	MINISTERO DEI TRASPORTI
		7	**Ricerca per il settore della sanità pubblica**	MINISTERO DELLA SALUTE
		8	**Ricerca per il settore zooprofilattico**	MINISTERO DELLA SALUTE
		9	**Ricerca scientifica e tecnologica applicata**	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
		10	**Ricerca scientifica e tecnologica di base**	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
		11	**Ricerca tecnologica nel settore della difesa**	MINISTERO DELLA DIFESA
		12	**Attività di ricerca in materia di politiche del lavoro e previdenziali**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
		13	**Ricerca in materia di politiche sociali**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		14	**Sviluppo, innovazione e ricerca in materia di energia ed in ambito minerario ed industriale**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		15	**Ricerca di base e applicata**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		16	**Ricerca per la didattica**	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
18	**Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente**	1	**Conservazione dell'assetto idrogeologico**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
		3	**Prevenzione e riduzione integrata dell'inquinamento**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
		5	**Sviluppo sostenibile**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		6	**Trattamento e smaltimento rifiuti e acque reflue**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
		7	**Tutela e conservazione della fauna e della flora e salvaguardia della biodiversità**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
		8	**Vigilanza, prevenzione e repressione in ambito ambientale**	MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
19	Casa e assetto urbanistico	1	Edilizia abitativa e politiche territoriali	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	Politiche abitative	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
		3	Politiche urbane e territoriali	MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
20	Tutela della salute	1	Prevenzione, assistenza, indirizzo e coordinamento internazionale in materia	MINISTERO DELLA SALUTE
		2	Prevenzione e assistenza sanitaria veterinaria	MINISTERO DELLA SALUTE
		3	Programmazione sanitaria e livelli essenziali di assistenza	MINISTERO DELLA SALUTE
		4	Regolamentazione e vigilanza in materia di prodotti farmaceutici ed altri prodotti sanitari	MINISTERO DELLA SALUTE
		5	Vigilanza, prevenzione e repressione nel settore sanitario	MINISTERO DELLA SALUTE
21	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici	1	Sostegno e vigilanza ad attività culturali	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		2	Sostegno, valorizzazione e tutela del settore dello spettacolo	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		3	Tutela e valorizzazione dei beni archeologici, architettonici, paesaggistici, artistici, storici ed	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		4	Tutela e valorizzazione dei beni archivistici e librari, promozione del libro e dell'editoria	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		5	Vigilanza, prevenzione, repressione in materia di patrimonio culturale	MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
22	Istruzione scolastica	1	Programmazione e coordinamento dell'istruzione scolastica	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		2	Istruzione prescolastica	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		3	Istruzione elementare	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		4	Istruzione secondaria inferiore	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		5	Istruzione secondaria superiore	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		6	Istruzione post secondaria	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		7	Istruzione degli adulti	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		8	Diritto allo studio, condizione studentesca	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		9	Istituzioni scolastiche non statali	MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
		10	Sostegno all'istruzione	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
23	Istruzione universitaria	1	Diritto allo studio nell'istruzione universitaria	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
		2	Istituti di alta cultura	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
		3	Sistema universitario e formazione post-universitaria	MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
24	**Diritti sociali, solidarietà sociale e famiglia**	1	**Assistenza sociale, promozione dei diritti e misure di sostegno per particolari categorie sociali - Trasferimenti ad enti territoriali, previdenziali e assistenziali**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		2	**Associazionismo, volontariato e formazioni sociali**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		3	**Interventi a favore delle persone non autosufficienti**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		4	**Lotta alle dipendenze**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		5	**Protezione sociale per particolari categorie**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		6	**Garanzia dei diritti dei cittadini**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		7	**Sostegno alla famiglia**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		8	**Promozione dei diritti e delle pari opportunità**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
25	**Politiche previdenziali**	2	**Previdenza obbligatoria e complementare, sicurezza sociale - Trasferimenti agli enti ed organismi interessati**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
26	**Politiche per il lavoro**	1	**Regolamentazione e vigilanza del lavoro**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
		2	**Infortuni sul lavoro**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		3	**Reinserimento lavorativo e sostegno all'occupazione**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
		4	**Sostegno al reddito**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
		5	**Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro**	MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
27	**Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti**	1	**Flussi migratori per motivi di lavoro**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		2	**Garanzia dei diritti e interventi per lo sviluppo della coesione sociale**	MINISTERO DELL'INTERNO
		3	**Gestione flussi migratori**	MINISTERO DELL'INTERNO
		4	**Interventi di integrazione sociale delle persone immigrate e in favore dei minori stranieri non accompagnati**	MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
		5	**Rapporti con le confessioni religiose**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO DELL'INTERNO
28	**Sviluppo e riequilibrio territoriale**	1	**Politiche per il miglioramento delle strutture istituzionali territoriali che partecipano ai processi di coesione e di sviluppo**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		2	**Politiche per il sostegno dei sistemi produttivi per il mezzogiorno e le aree sottoutilizzate**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
		3	**Politiche per l'infrastrutturazione territoriale per il mezzogiorno e le aree sottoutilizzate**	MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
29	**Politiche economico-finanziarie e di bilancio**	1	**Regolazione giurisdizione e coordinamento del sistema della fiscalità**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	**Programmazione economico-finanziaria e politiche di bilancio**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		3	**Prevenzione e repressione delle frodi e delle violazioni agli obblighi fiscali**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		4	**Regolamentazione e vigilanza sul settore finanziario**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		5	**Regolazioni contabili, restituzioni e rimborsi d'imposte**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
30	**Giovani e sport**	1	**Attività ricreative e sport**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	**Incentivazione e sostegno alla gioventù**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
31	**Turismo**	1	**Sviluppo e competitività del turismo**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
32	**Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche**	1	**Servizi generali, formativi, assistenza legale ed approvvigionamenti per le Amministrazioni pubbliche**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
		2	**Indirizzo politico**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
				MINISTERO DEI TRASPORTI
				MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE
				MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
				MINISTERO DELLA DIFESA
				MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
				MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
				MINISTERO DELLA SALUTE
				MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
				MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
				MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
				MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO DELL'INTERNO
				MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
				MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
				MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI

	MISSIONE		PROGRAMMA	AMMINISTRAZIONE
32	**Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche**	3	**Servizi e affari generali per le Amministrazioni di competenza**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
				MINISTERO DEI TRASPORTI
				MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE
				MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
				MINISTERO DELLA DIFESA
				MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
				MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
				MINISTERO DELLA SALUTE
				MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
				MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
				MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
				MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO DELL'INTERNO
				MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
				MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
				MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
33	**Fondi da ripartire**	1	**Fondi da assegnare**	MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI
				MINISTERO DEI TRASPORTI
				MINISTERO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE
				MINISTERO DEL LAVORO E DELLA PREVIDENZA SOCIALE
				MINISTERO DELLA DIFESA
				MINISTERO DELLA GIUSTIZIA
				MINISTERO DELLA PUBBLICA ISTRUZIONE
				MINISTERO DELLA SALUTE
				MINISTERO DELLA SOLIDARIETA' SOCIALE
				MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO E DEL MARE
				MINISTERO DELLE COMUNICAZIONI
				MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE
				MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI
				MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO DELL'INTERNO
				MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
				MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA
				MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		2	**Fondi di riserva e speciali**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

MISSIONE		PROGRAMMA		AMMINISTRAZIONE
34	**Debito pubblico**	1	**Oneri per il servizio del debito statale**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI
		2	**Rimborsi del debito statale**	MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
				MINISTERO PER I BENI E LE ATTIVITA' CULTURALI

Aggiornamento del budget

Revisione, in corso d'anno, del budget. Si basa sul confronto tra gli obiettivi inizialmente prefissati ed i risultati effettivamente raggiunti nel periodo infrannuale considerato, nonché sulla riconsiderazione degli altri fattori (contesto normativo ed organizzativo, risorse finanziarie assegnate) che hanno portato alla definizione degli obiettivi iniziali. Per le Amministrazioni centrali dello Stato va effettuato in conseguenza alle rilevazioni periodiche dei costi.

Amministrazioni pubbliche

Termine generalmente usato per individuare l'aggregato di riferimento dei parametri di finanza pubblica previsti dal Trattato di Maastricht per i Paesi dell'Unione Monetaria Europea. In tale accezione sono comprese tutte le amministrazioni dello Stato, ivi inclusi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende, e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al D.Leg.vo n. 300/99 (art. 1, comma 2, D.Leg.vo n. 165/01).
Non sono, invece, comprese le aziende pubbliche classificate "market" in presenza di una copertura dei costi con ricavi propri superiore al 50 per cento.

Ammortamento

Quota di costo, determinata sulla base di aliquote prestabilite, relativa all'utilizzazione dei beni durevoli acquisiti e ai lavori di manutenzione straordinaria svolti.

Analisi dei costi e dei rendimenti

Metodologia di supporto decisionale per il processo di formazione del bilancio finanziario e per la gestione fondata sulla contabilità economica dei costi dei servizi e degli uffici. Questa nuova metodologia dà rilievo agli obiettivi perseguiti, la cui conoscenza in termini di costo consente la corretta assegnazione delle risorse umane, finanziarie e strumentali. Con tale supporto possono essere distribuite in modo più efficace le risorse a disposizione e organizzati i servizi, cioè l'insieme delle attività poste in essere da una struttura organizzativa per la realizzazione di un obiettivo.

Anni persona

Rappresentano la quantità di risorse umane utilizzate, espresse nell'arco temporale di un anno - numero di persone impiegate e relativo tempo di impiego -, a qualsiasi titolo, presso il Centro di costo.

Assegnazione risorse

Il Ministro ogni anno, entro dieci giorni dalla pubblicazione della Legge di bilancio, assegna ai dirigenti preposti ai centri di responsabilità delle rispettive amministrazioni, una quota parte del bilancio dell'amministrazione, commisurata alle risorse finanziarie riferibili ai procedimenti (o subprocedimenti) attribuiti alla responsabilità dell'ufficio, e agli oneri per il personale e per le risorse strumentali allo stesso assegnati (Art. 14, comma 1 del D. Leg.vo n. 165/01).

Attività finali

Sono le attività poste in essere da una struttura organizzativa per la realizzazione di un obiettivo istituzionale.

Attività strumentali (o di supporto)

Attività svolte da una struttura organizzativa in funzione delle attività finali.

Bilancio

Nel campo finanziario pubblico, con tale termine si intende il "Bilancio annuale di previsione"; esso è un bilancio finanziario, che registra in termini previsionali le operazioni di entrata e di uscita monetarie nelle quali si estrinseca l'attività gestionale del soggetto pubblico (Stato ed altri Enti pubblici). In Italia i bilanci di tutti gli Enti pubblici sono stati uniformati con la Legge n. 468 del 1978

(articoli 1 e 25) con riferimento sia alla struttura, sia al sistema di registrazione delle operazioni. In relazione a quest'ultimo aspetto, le operazioni di acquisizione delle entrate e di esecuzione delle spese vengono previste nel bilancio:

- sia nella fase di diritto, vale a dire dell'accertamento e dell'impegno ("Bilancio di competenza");
- sia nella fase di fatto, vale a dire dell'incasso e del pagamento ("Bilancio di cassa").

Budget

Previsione degli elementi di costo individuati da ciascuna struttura organizzativa secondo la rispettiva natura. Tale previsione è estesa temporalmente all'anno solare: per migliorare l'azione di controllo sottesa a tale procedimento, il budget può essere effettuato per periodi temporali inferiori (in genere semestrali o quadrimestrali) e, comunque, va aggiornato in relazione all'evoluzione della gestione.
La formulazione del budget, si svolge in tre momenti successivi:

- *budget proposto*, formulato insieme alle proposte di bilancio di previsione per l'anno successivo, predisposte dalle Amministrazioni; il budget proposto rappresenta gli obiettivi iniziali posti dalle singole Amministrazioni e le connesse esigenze in termini di risorse umane e strumentali;
- *budget presentato*, formulato insieme alla presentazione in Parlamento, da parte del Governo, del progetto di Legge di bilancio per l'anno successivo; il budget presentato è il frutto della mediazione fra obiettivi delle Amministrazioni e le esigenze di rispetto dei limiti posti dalla politica economica e di bilancio;
- *budget definito*, formulato contestualmente all'approvazione della Legge di bilancio. Il budget definito viene formulato al termine della fase di discussione parlamentare del disegno di Legge di bilancio, e ne recepisce le indicazioni in termini di obiettivi da perseguire e di limiti di risorse finanziarie utilizzabili.

Capitolo

Unità contabile rilevante ai soli fini della gestione e della rendicontazione. Esso non costituisce più oggetto di approvazione parlamentare ai fini della previsione della spesa.

Centro di costo

Unità organizzativa individuata in coerenza con il Centro di responsabilità amministrativa al quale appartiene.
Ad ogni Centro di costo è assegnata la responsabilità di gestire le risorse dalle quali si generano i costi.
Le previsioni economiche devono essere formulate in coerenza con gli stanziamenti del corrispondente Centro di responsabilità amministrativa, secondo le funzioni da svolgere e gli obiettivi prefissati.
Sulla base delle rilevazioni di contabilità economica è possibile verificare come sono state impiegate le risorse e come gli obiettivi, fissati in termini di costo, sono stati conseguiti dal Centro di costo stesso.

Centro di responsabilità amministrativa

Unità organizzativa di livello dirigenziale generale cui vengono assegnate le risorse finanziarie (espresse nelle unità previsionali di base deliberate dal Parlamento), umane e strumentali.
Il titolare del Centro di responsabilità è il responsabile della gestione e dei risultati derivanti dall'impiego delle risorse assegnategli.

Classi

Terzo livello della classificazione funzionale per funzioni obiettivo. Rappresenta le principali aree d'intervento in cui si articolano gli obiettivi primari, istituzionali e non, che lo Stato persegue.

Classificazione economica

Aggregazione delle spese, secondo l'analisi economica, in categorie (articolo 6 Legge n. 468 del 1978, modificato dalla Legge n. 94 del 1997).

Classificazione funzionale

Aggregazione delle spese in base all'analisi, fino al quarto livello, della finalità della spesa. La classificazione funzionale coincide con quella per funzioni-obiettivo, ovvero per Missioni Istituzionali (vedi "Missioni Istituzionali")

(articolo 6 Legge n. 468 del 1978, modificato dalla Legge n. 94 del 3 aprile 1997).
Articolata su sei livelli sequenziali [1. Divisioni, 2. Gruppi, 3. Classi, 4. Missioni istituzionali, 5. Servizi (S1), 6. Servizi (S2)], è nata dall integrazione tra la classificazione internazionale COFOG., coincidente con i primi tre livelli e la classificazione funzionale delle Amministrazioni dello Stato, disposta con la Circolare n. 65/97 dell allora Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica.

Competenza economica

Periodo temporale di riferimento per la valorizzazione monetaria dei costi relativi alle risorse impiegate nel periodo stesso.

Competenza finanziaria

Periodo temporale di riferimento per la valorizzazione monetaria di un flusso finanziario.

Contabilità analitica

Sistema contabile fondato su rilevazioni economico analitiche per centri di costo e/o per servizi.

Contabilità economica

Sistema contabile che consente la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti dalle organizzazioni produttrici di beni e/o di servizi attraverso la valorizzazione monetaria delle risorse da queste acquisite ed impiegate.

Contabilità finanziaria

Sistema contabile che rappresenta l'entrata e la spesa in tutte le sue fasi, dalla previsione, alla fase di diritto (accertamento o impegno), alla fase monetaria (incasso o pagamento), articolate per centri di responsabilità amministrativa e per unità previsionali di base, per il bilancio preventivo, ed anche per capitoli per il rendiconto generale.

Controllo di gestione

Rappresenta un sistema di monitoraggio della gestione che, attraverso la individuazione degli obiettivi da perseguire, delle relative risorse assegnate e la successiva rilevazione delle modalità attuative, permette di confrontare costantemente i dati previsionali con quelli consuntivi e quindi di indirizzare la gestione, intervenendo con opportune azioni correttive nel caso di scostamenti.

Costi di gestione

Costi dei beni materiali ed i servizi esterni impiegati nello svolgimento delle funzioni e dei servizi (istituzionali e di supporto) di competenza delle amministrazioni.

Costi dislocati

Risorse finanziarie, trasferite dalle Amministrazioni centrali dello Stato, ad altri organismi, presso cui assumeranno la configurazione di costo. Si articolano in *trasferimenti correnti, contributi agli investimenti, altri trasferimenti in conto capitale.*

Costo

Valorizzazione monetaria delle risorse impiegate.

Costo del personale

Onere relativo alle risorse umane impiegate.

Dipartimento

Struttura organizzativa composta da direzioni generali a cui sono attribuiti compiti finali concernenti grandi aree di materie omogenee ed i relativi compiti strumentali (Art. 5, D. Leg.vo n. 300/1999).

Direttiva ministeriale

Atto di indirizzo politico-amministrativo attraverso il quale il Ministro definisce gli obiettivi ed i programmi da attuare per l'azione amministrativa e per la gestione ed assegna le risorse ai dirigenti (art. 4, e art. 14, comma 1, del D. Leg.vo n. 165/2001).

Direzione Generale

Struttura organizzativa composta da uffici di livello dirigenziale e diretta da un dirigente generale.

Divisioni

Primo livello della classificazione funzionale per funzioni obiettivo. Rappresenta gli obiettivi primari, istituzionali e non, che lo Stato persegue.

Esborso da contenzioso

Costi sostenuti dallo Stato a seguito di sentenze definitive di cause giudiziarie che lo vedono coinvolto.

Fondi da assegnare

Risorse finanziarie per le quali non è nota, in sede di previsione, la destinazione e la struttura che le utilizzerà. In corso d anno, in base alle esigenze gestionali, o alla approvazione di provvedimenti legislativi, le risorse saranno assegnate alle Amministrazioni che le utilizzeranno.

Funzioni

Specifiche aree di intervento su cui lo Stato agisce per poter perseguire gli obiettivi primari.

Funzioni-obiettivo

(Vedi *Missioni istituzionali*.)

Gruppi

Secondo livello della classificazione funzionale per funzioni obiettivo. Rappresentano i settori in cui si articolano gli obiettivi primari, istituzionali e non, che lo Stato persegue.

Missioni istituzionali

Quarto livello della classificazione funzionale per funzioni obiettivo. Rappresentano gli oggetti mediante i quali il bilancio economico e finanziario può essere letto dal punto di vista dello scopo. Le missioni istituzionali (o funzioni-obiettivo) sono individuate con riguardo all esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e con l intento di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini. In altri termini sono la risultante dei servizi, finali e strumentali, posti in essere da ciascuna amministrazione in maniera propria, e/o condivisa con altre amministrazioni (rispetto al settore di riferimento), per il raggiungimento degli scopi dell amministrazione medesima. Ogni obiettivo è caratterizzato dall avere un prodotto, definito ed omogeneo, reso all esterno.

Oneri finanziari

Rappresentano i costi derivanti dal ricorso da parte dello Stato a finanziamenti esterni.

Piano dei conti

Strumento di riferimento necessario per la rilevazione dei costi. Tali costi sono classificati secondo le caratteristiche fisico-economiche delle risorse (umane, strumentali e finanziarie).

Progetto

Strumento operativo per il raggiungimento di uno o più obiettivi nell'ambito della realizzazione di un programma.

Programma

Esposizione degli obiettivi e dei fini che si intendono perseguire.

Relazione illustrativa costi-risultati

Apposita sezione della nota preliminare al Rendiconto generale dello Stato nella quale si presenta l'analisi amministrativo-economica delle risultanze di consuntivo, al fine di evidenziare i risultati concretamente ottenuti per ciascun servizio, programma e progetto (articolo 22 della Legge n. 468 del 1978).

Riconciliazione

E l operazione con cui si raccordano i dati economici (costi) ai dati finanziari (spese) attraverso la rappresentazione delle poste rettificative ed integrative che esprimono le diverse modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione.

Risorse

Insieme dei mezzi umani, strumentali e finanziari necessari per lo svolgimento di attività connesse al raggiungimento di un fine istituzionale.

Servizi

Insieme delle attività (finali e strumentali) poste in essere da una struttura organizzativa per la realizzazione di un obiettivo. Nella classificazione funzionale per funzioni obiettivo sono rappresentati articolati in due livelli sequenziali: il quinto ed il sesto.

Sistema di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni

Sistema basato su rilevazioni analitiche per centri di costo previsto dal Titolo III D. Leg.vo n. 279/1997 e allegata Tab. B e successive modificazioni. Consente il collegamento delle risorse impiegate con i risultati conseguiti e con le connesse responsabilità dirigenziali.

Spesa

Esborso monetario legato all'acquisizione delle risorse.

Spesa storica incrementale (criterio della)

Tale criterio, espressamente abrogato dalla Legge n. 94 del 1997, comportava che la formazione del nuovo bilancio si fondasse sull'assunta indispensabilità delle risorse finanziarie autorizzate per l'anno precedente, adeguandole all'evoluzione della situazione economica (in genere secondo il tasso di inflazione programmato). Secondo tale criterio, la formulazione delle previsioni prescindeva da ogni valutazione sui programmi di intervento e da verifiche sulle congruenze delle risorse rispetto ai risultati. Con il suo abbandono si pongono le basi per una riconsiderazione del processo di bilancio in termini di costi-benefici e di costi-risultati.

Tributi

Costi sostenuti per il pagamento di imposte e tasse.

Uffici di livello dirigenziale generale

Strutture organizzative dirette da un Dirigente generale di livello B o di livello C.

Unità previsionale di base

Unità elementare di bilancio oggetto di approvazione parlamentare. E' riferibile a un unico Centro di responsabilità amministrativa ed è determinata con riferimento a una specifica area omogenea di attività in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun Ministero.